
BACHELORARBEIT

Herr
Robert Zimmermann

**Optimierung des Budgetie-
rungsprozesses in der
Deutschlandorganisation der
Pflanzenschutzmittelsparte
der BASF**

Mittweida, 2013

BACHELORARBEIT

Optimierung des Budgetierungsprozesses in der Deutschlandorganisation der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF

Autor:

Herr

Robert Zimmermann

Studiengang:

Betriebswirtschaftslehre

Seminargruppe:

BW10w2-B

Erstprüfer:

Prof. Dr. rer. oec. Johannes N. Stelling

Zweitprüfer:

Prof. Dr. Andreas Hollidt

Einreichung:

Mittweida, 19.09.2013

Verteidigung/Bewertung:

Mittweida, 2013

BACHELORTHESIS

Optimization of the budgeting process in the German organisation of the BASF crop protection division

author:

Mr.

Robert Zimmermann

course of studies:

Business Administration

seminar group:

BW10w2-B

first examiner:

Prof. Dr. rer. oec. Johannes N. Stelling

second examiner:

Prof. Dr. Andreas Hollidt

submission:

Mittweida, 19th September 2013

defence/ evaluation:

Mittweida, 2013

Bibliografische Beschreibung:

Zimmermann, Robert:

Optimierung des Budgetierungsprozesses in der Deutschlandorganisation der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF. 2013. 8 Seiten Verzeichnisse, 72 Seiten Inhalt, 2 Seiten Anlagen.

Mittweida, Hochschule Mittweida, Fakultät Wirtschaftswissenschaften, Bachelorarbeit, 2013.

Referat:

Im Rahmen des betriebswirtschaftlichen Bachelorstudiums wurde diese Bachelorarbeit in Zusammenarbeit mit der BASF SE erstellt. Die Thematik dieser Arbeit befasst sich mit der Vorstellung der herkömmlichen Budgetierung, als auch mit den alternativen Konzepten: Better Budgeting, Beyond Budgeting, Advanced Budgeting und Moderne Budgetierung. Diese sollen durch eine Inhaltsanalyse der Fachliteratur erläutert und kritisch betrachtet werden.

Im Auftrag der Controllingabteilung der BASF Pflanzenschutzmittelsparte soll versucht werden den Budgetierungsprozess bei der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF zu optimieren und dabei folgende Fragen zu beantworten:

Sind die alternativen Budgetierungskonzepte für die Pflanzenschutzmittelsparte der BASF relevant?

Was sind typische Merkmale im derzeitigen Budgetierungsprozess der BASF?

Was sind die Probleme und deren Ursachen im derzeitigen Budgetierungsprozess der BASF Pflanzenschutzmittelsparte?

Wie lässt sich der Budgetierungsprozess bei der BASF optimieren?

Ausgehend von den Ergebnissen der Analyse werden Maßnahmenvorschläge zu einem optimierten Budgetierungsprozesses dargestellt.

Inhalt

Inhalt	I
Abbildungsverzeichnis	V
Tabellenverzeichnis	VI
Abkürzungsverzeichnis	VII
1 Einleitung.....	1
1.1 <i>Problemstellung</i>	<i>1</i>
1.2 <i>Zielstellung.....</i>	<i>2</i>
1.3 <i>Methodisches Vorgehen.....</i>	<i>2</i>
2 Begriffliche Auseinandersetzung.....	3
2.1 <i>Budget.....</i>	<i>3</i>
2.2 <i>Budgetierung.....</i>	<i>5</i>
2.3 <i>Budgetierungssystem.....</i>	<i>5</i>
2.4 <i>Planung.....</i>	<i>6</i>
2.5 <i>Ableitungsrichtungen.....</i>	<i>6</i>
2.5.1 <i>Top-down (Retrograde Planung)</i>	<i>6</i>
2.5.2 <i>Bottom-up (Progressive Planung).....</i>	<i>7</i>
2.5.3 <i>Gegenstromverfahren (Down-up-Verfahren)</i>	<i>7</i>
3 Traditionelle Budgetierung	9
3.1 <i>Aufgaben und Funktionen der Budgetierung</i>	<i>9</i>
3.2 <i>Budgetierungsverfahren</i>	<i>9</i>
3.2.1 <i>Problemorientierte Budgetierungstechniken</i>	<i>10</i>
3.2.2 <i>Verfahrensorientierte Budgetierungstechniken</i>	<i>11</i>
3.2.2.1 <i>Inputorientierte Budgetierungsverfahren.....</i>	<i>11</i>
3.2.2.2 <i>Outputorientierte Budgetierungstechnik.....</i>	<i>11</i>
3.2.2.3 <i>Prozessorientierte Budgetierung</i>	<i>12</i>
3.2.2.4 <i>Strukturorientierte Budgetierung.....</i>	<i>12</i>
3.3 <i>Ablauf der Budgetaufstellung</i>	<i>13</i>
3.3.1 <i>Entwicklung von Budgetrichtlinien</i>	<i>13</i>

3.3.2	Aufstellen der Teilbudgets.....	14
3.3.3	Budgetabstimmung und Budgetverhandlung.....	14
3.3.4	Budgetprüfung und Budgetkonsolidierung.....	14
3.3.5	Genehmigung und Vorgabe	14
3.3.6	Kontrolle und Abweichungsanalyse.....	14
3.4	<i>Probleme der traditionellen Budgetierung</i>	15
3.4.1	Fehlende Zielvorgaben	15
3.4.2	Planungsschleifen.....	15
3.4.3	Verhandlungsspiele	16
3.4.4	Detaillierung der Budgetierung.....	16
3.4.5	Unzureichendes Planungsmanagement.....	17
3.4.6	IT-Planungsunterstützung	17
3.4.7	Verhaltensproblem.....	18
3.4.8	Weitere Probleme der Budgetierung nach <i>Pfläging</i>	18
4	Alternative Konzepte der Budgetierung	19
4.1	<i>Better Budgeting</i>	19
4.1.1	Merkmale	20
4.1.2	Instrumente des Better Budgeting.....	21
4.1.2.1	Zero Based Budgeting als Instrumentenunterstützung	21
4.1.2.2	Kaizen Budgeting.....	22
4.1.3	Bewertung des Better Budgeting.....	23
4.2	<i>Advanced Budgeting</i>	23
4.2.1	Merkmale	23
4.2.2	Instrumente des Advanced Budgeting.....	25
4.2.3	Bewertung des Advanced Budgeting	26
4.3	<i>Beyond Budgeting</i>	26
4.3.1	Merkmale	27
4.3.2	Instrumente des Beyond Budgeting	28
4.3.3	Umsetzung des Beyond Budgeting	30
4.3.4	Bewertung des Beyond Budgeting	30
4.4	<i>ICV-Konzept – Moderne Budgetierung</i>	31
4.4.1	Gestaltungsempfehlungen und Merkmale der Modernen Budgetierung	32
4.4.1.1	Einfachheit	32
4.4.1.2	Flexibilität.....	33
4.4.1.3	Integration.....	34
4.4.1.4	Wertschöpfung abbilden	34
4.4.1.5	Organisation abbilden	35
4.4.1.6	Absichten klären und kommunizieren.....	35
4.4.2	Bewertung des ICV-Konzeptes	36
4.5	<i>Erläuterung der wichtigsten Merkmale der alternativen Konzepte</i>	37

4.5.1	Rollierende Planung und rollierende Forecasts	37
4.5.2	Nutzung von relativen Zielen und Indikatoren	40
4.6	<i>Zusammenfassung der Konzepte</i>	42
5	Budgetierung in der Praxis	45
5.1	<i>Ergebnisse des WHU-Controllerpanels (2010)</i>	45
5.1.1	Ablauf der operativen Planung	45
5.1.2	Funktionen der operativen Planung	46
5.1.3	Ausgestaltung der operativen Planung	47
5.1.4	Zufriedenheit mit der operativen Planung	48
5.2	<i>Weitere Studien zur Umsetzung der alternativen Budgetierungskonzepte</i>	49
6	Der Budgetprozess in der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF	51
6.1	<i>Die Pflanzenschutzmittelsparte der BASF</i>	51
6.2	<i>Ist-Situation</i>	52
6.2.1	Organisationsstruktur	52
6.2.2	Ablauf Budgetierungsprozess	54
6.2.2.1	Erstellung der Umsatzbudgets	54
6.2.2.2	Erstellung der Kostenbudgets	56
6.2.3	Merkmale der Budgetierung bei der BASF Pflanzenschutzmittelsparte	57
6.2.4	Funktionen und Zweck der Budgets und der Budgetierung	59
6.2.4.1	Koordinationsfunktion	59
6.2.4.2	Motivationsfunktion	59
6.2.4.3	Prognose- und Planungsfunktion	60
6.2.5	Probleme und deren Ursachen des derzeitigen Budgetierungsprozesses	61
6.2.6	Auswertung der Umfrage zum Budgetierungsprozess	63
6.3	<i>Soll-Situation</i>	64
6.3.1	Probleme der Budgetierung und deren Lösungsalternativen	65
6.3.1.1	Organisationsstruktur	65
6.3.1.2	Detaillierungsgrad	66
6.3.1.3	Zeitpunkt der Planung und Budgetierung	67
6.3.1.4	Denkweise der Mitarbeiter	68
6.3.1.5	Nutzung verschiedener Planungssysteme und IT-Tools	68
6.3.1.6	Planung nach dem Gegenstromverfahren	69
6.3.1.7	Produktion von unterschiedlichen Daten und Ergebnissen	69
7	Zusammenfassung	71
Index	73
Literatur	75

Anlagen	79
----------------------	-----------

Anlagen, Teil 1.....	A-I
-----------------------------	------------

Selbstständigkeitserklärung	
------------------------------------	--

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Anwendung der Ableitungsrichtung nach Umsatz	8
Abbildung 2: Anwendung der Budgetierungsverfahren in der Praxis	13
Abbildung 3: Einordnung der Budgetierungskonzepte	19
Abbildung 4: Übersicht Forecast-Ansätze.....	38
Abbildung 5: Budgetierung im Kontext von Dynamik und Komplexität	43
Abbildung 6: Zeitaufwand für Controller im Budgetierungsprozess	45
Abbildung 7: Wichtigkeit und Leistung der Funktionen für die Budgeterstellung	46
Abbildung 8: Planungsrichtung im WHU-Controllerpanel.....	47
Abbildung 9: Empfehlungen für eine erfolgreiche Gestaltung der Budgetierung	49
Abbildung 11: Umsatzanteil der PSM-Sparte im.....	51
Abbildung 10: EBIT-Anteil der PSM-Sparte im Vergleich zum Gesamt-EBIT der BASF ..	51
Abbildung 12: Organisationsstruktur der Pflanzenschutzmittelsparte nach globalen, regionalen und lokalen Hierarchieebenen	52
Abbildung 13: Aufgliederung der Organisationsstruktur.....	54
Abbildung 14: Zeitstrahl zum Budgetierungsprozess in der APE/D.....	55
Abbildung 15: Ergebnisrechnung der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF	59
Abbildung 16: Aufbau Produktpalette der Pflanzenschutzmittelsparte	62
Abbildung 17: Aufteilung des Zeitaufwandes für Budgetaufgaben.....	64
Abbildung 18: Möglichkeit einer Planungstiefenmatrix	66
Abbildung 19: Vergleich der Alternativen zur Budgeterstellung	68

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Dimensionen der Modernen Budgetierung	32
Tabelle 2: Vorteile und Nachteile relativer Ziele	42

Abkürzungsverzeichnis

10-Y-FC	10-Year-Forecast, 10-Jahres-Prognose
AP	globale Pflanzenschutzmittelsparte der BASF (Agriculture Products)
APE	regionale Pflanzenschutzmittelsparte der BASF Region Europa
APE/D	Deutschlandorganisation der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF SE mit den Ländern Deutschland, Österreich, Schweiz, Niederlande und Belgien
APO	Advanced Planner & Optimizer (SAP)
BASF	BASF SE (Badische Anilin und Soda-Fabrik) Europäische Aktiengesellschaft
BBRT	Beyond Budgeting Roundtable
BG	Budget
BI	Business Intelligence
BoD	Board of Directors (Vorstand)
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Financial Officer
CoGS	Cost of Goods Sold (Herstellungskosten)
EBIT	Earnings Before Interests and Taxes (Gewinn vor Steuern und Zinsen)
et al.	und andere
ERP	Enterprise-Resource-Planning (Unternehmensressourcenplanung)
FC	Forecast / Prognose
ff.	fortfolgend
ICV	Internationaler Controller Verein
IT	Informationstechnik
i.V.m.	in Verbindung mit
KVP	Kontinuierlicher Verbesserungsprozess
MA	Marktanteil
MV	Marktvolumen

OLAP	Online Analytical Processing (Datenanalyse)
PM	Produktmanager
POG	Produkt on Ground (Produkt beim Endkunden)
PPBS	Planning-Programming-Budgeting-System
PSM	Pflanzenschutzmittel
S.	Seite
SE	Europäische Aktiengesellschaft
Vgl.	Vergleiche
WHU	Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

„Die Budgetierung ist ohne Zweifel das weitverbreitetste Managementinstrument zur Zielsetzung, Ressourcenallokation und Schaffung von Leistungsanreizen.“¹ Doch die Budgetierung und die operative Planung stecken zunehmend und schon seit längerer Zeit in der Kritik. Zu langwierig, zu teuer und zu ungenau – so lautet das Urteil von Controllern, CFOs und CEOs.² Nur 21 % der weltweit tätigen Unternehmen sind mit der Anpassungsfähigkeit, an geänderte Geschäftsbedingungen, ihrer Budgetierungsprozesse zufrieden.³

Der ehemalige Unternehmensführer und CEO von General Electric Jack Welch hat es überspitzt ausgedrückt: „The budget is the bane of corporate America“. Ähnlich beschreibt dies auch die Unternehmensberatung Horváth & Partners welche durch zahlreiche Unternehmenskontakte feststellen musste, dass viele Unternehmen mit der traditionellen Budgetierung unzufrieden sind.⁴

Auch die Deutschlandorganisation der Pflanzenschutzmittelsparte (PSM-Sparte) der BASF SE (im Folgenden BASF), welche in diesem Zusammenhang die Erstellung der Bachelorarbeit betreut, sieht Verbesserungsbedarf bei ihrem Budgetierungsprozess.

Finanzplanung und die darin enthaltene Budgetierung sind Dauerthemen für Unternehmen und Controller. Noch immer bindet die alljährliche Budgetplanung der Unternehmen enorm viel Zeit und Ressourcen, da dieses Thema komplex ist und dennoch häufig unterschätzt wird. In der Literatur findet man verschiedene neue Konzepte der Budgetierung, die die umfangreichen Budgetplanungen zu optimieren bzw. sogar abzuschaffen versucht. Leicht folgt man populären Vorschlägen, wie zum Beispiel weniger Detailliertheit in der Budgetplanungsphase und/oder mehr Forecast (Prognose), ohne die damit verbunden Nachteile hinreichend zu kennen und zu berücksichtigen. In diesem Kontext fällt auch der Hype um die alternativen Ansätze zur klassischen Budgetierung: „Beyond Budgeting“ und

¹ Leyk/Müller 2006, S. 378.

² Vgl. www.horvath-partners.com, <http://www.horvath-partners.com/Advanced-Budgeting.588.0.html>, eingesehen am 18.04.2013.

³ Vgl. www.controllingsportal.de: Studie, eingesehen am 18.04.2013.

⁴ Vgl. Horvath & Partners 2004, S. V.

„Better Budgeting“. Diese Konzepte haben bereits seit mehreren Jahren in den Unternehmen an Relevanz gewonnen.⁵ Diese Konzepte versuchen durch die Anwendung ihrer Prinzipien und Merkmale, die Probleme der klassischen Budgetierung zu vermeiden. Eine genaue Erläuterung dieser Konzepte und deren Merkmale erfolgt im Gliederungspunkt: „4. Alternative Konzepte der Budgetierung“.

1.2 Zielstellung

Vor diesem Hintergrund soll im Rahmen dieser Bachelorarbeit in Zusammenarbeit mit der BASF untersucht werden, inwieweit es der bisherigen Literatur, Praxis und Wissenschaft gelungen ist, die klassische/traditionelle Budgetierung zu optimieren. Im Auftrag der Controllingabteilung der Deutschlandorganisation des Pflanzenschutzsegmentes der BASF (im Folgenden: APE/D) soll versucht werden, folgende Fragen mit dieser Arbeit zu beantworten:

- Sind die alternativen Budgetierungskonzepte für die APE/D relevant?
- Was sind typische Merkmale im derzeitigen Budgetierungsprozess der APE/D?
- Was sind die Probleme und deren Ursachen im derzeitigen Budgetierungsprozess der APE/D?
- Wie lässt sich der Budgetierungsprozess bei der BASF optimieren?

1.3 Methodisches Vorgehen

Der erste Teil der Arbeit befasst sich kritisch mit der Theorie und der Literatur. Dabei soll sowohl die traditionelle Budgetierung als auch die alternativen Konzepte der Budgetierung – Beyond Budgeting, Better Budgeting, Advanced Budgeting und Moderne Budgetierung – untersucht, erläutert und vorgestellt werden. Diese Untersuchung soll mittels Inhaltsanalyse der Fachliteratur erfasst werden.

Im zweiten Teil der Arbeit soll in Zusammenarbeit mit der BASF der Budgetierungsprozess in der APE/D optimiert werden. Diese Arbeit erfolgt zuerst durch eine Analyse der bestehenden Prozesse bei der APE/D und durch Befragung der beteiligten Mitarbeiter. Diese Ergebnisse sollen in der Ist-Situation dargestellt und erläutert werden. Auf Grundlage der Ist-Situation wird die Soll-Situation inklusive der Handlungsempfehlungen dargestellt. Anschließend wird durch eine kritische Gegenüberstellung aller Konzepte versucht, das für die BASF, insbesondere die APE/D, passendste Konzept herauszufinden und Verbesserungsvorschläge und Maßnahmen daraus abzuleiten.

⁵ Vgl. Weber/Linder 2008, S. 7.

2 Begriffliche Auseinandersetzung

Im folgenden Gliederungsabschnitt sollen die wesentlichen Begriffe zur Thematik erläutert werden.

2.1 Budget

Der Begriff des Budgets stammt aus dem Fiskalbereich, in dem es als Instrument zur Veranschlagung öffentlicher Einnahmen und Ausgaben benutzt wird.⁶ Durch die Weiterführung in die private Wirtschaft wird das Budget als ein in wertmäßigen finanziellen Größen schriftlich formuliertes Ergebnis des Planungsprozesses gesehen. Gemeingültig bildet es die Schnittstelle zwischen der Planung und der Implementierung, und unterscheidet sich von allgemeinen Plänen durch seinen Vorgabecharakter.⁷

Ein Budget zu haben, bedeutet im deutschsprachigen Raum, über einen Geldbetrag verfügen zu können. Das Budget ist als Wertgröße formuliert, die in einem genau abgegrenzten Zeitraum durch die Entscheidungen und Handlungen des Bereiches eingehalten werden soll. Mit ihm werden nicht die einzelnen Handlungsvariablen und –alternativen festgelegt, sondern ein Handlungsrahmen, das heißt man lässt dem Budgetverantwortlichen einen Spielraum und zeigt nur auf, welche Ergebnisse von ihm erzielt werden sollen.⁸ *Rieg* vergleicht das Budget mit einem Plan, wobei das Budget monetär ist. Dazu verweist *Rieg* auf zwei Unterschiede zwischen Plan und Budget:

- Es muss immer einen Verantwortlichen für das Budget geben, beim Plan nicht,
- das Budget ist eine Geldgröße, es sagt nichts über die Maßnahmen aus, die durchgeführt werden sollen.⁹

Ein Plan ist ein Mittel bzw. Instrument, um ein Ziel zu erreichen, während das Budget ein monetäres Ziel darstellt.

⁶ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 2.

⁷ Vgl. Heiser 1964, S. 15.

⁸ Vgl. Küpper 2008, S. 360.

⁹ Vgl. Rieg 2008, S. 14.

Budgets enthalten sowohl input- als auch outputorientierte Größen, wodurch sich eine Aufteilung in Kostenbudgets und Umsatzbudgets vornehmen lässt.¹⁰ Im Praxisteil der Bachelorarbeit sollen beide Budgetarten berücksichtigt werden.

Hope & Fraser, welche Mitbegründer des alternativen Budgetierungskonzepts – Beyond Budgeting – sind, verstehen unter Budgets: in Finanzgrößen ausgedrückte zukünftige Ergebnisse und Zustände, welche aufgrund des aktuellen Informationsbestandes abgeschätzt wurden.¹¹ Auf diesen Ansatz soll im Punkt 4.3 näher eingegangen werden.

Eine in der Literatur vielfach verwendete Begriffsdefinition des Budgets ist die von *Horváth*, welche auch in der folgenden Arbeit verwendet werden soll:

Demnach ist ein Budget „ein

- *formalzielorientierter,*
- *in Wertgrößen formulierter Plan,*
- *der einer Entscheidungseinheit*
- *für eine bestimmte Zeitperiode*
- *mit einem bestimmten Verbindlichkeitsgrad*

vorgegeben wird.“¹²

Aus dieser Definition ergeben sich zahlreiche Merkmale für Budgets, nach denen diese differenziert werden können.

Das erste Merkmal betrifft die Entscheidungseinheit. Demnach kann man Budgets horizontal oder vertikal differenzieren. Unter einer horizontalen Differenzierung versteht man die Differenzierung nach Produkten, Funktionen, Prozessen, Regionen oder Projekten. Bei der vertikalen Differenzierung werden Budgets nach Ebenen der Unternehmenshierarchie betrachtet. Das zweite Merkmal betrifft die Geltungsdauer von Budgets. Budgets können dabei zum Beispiel in Monatsbudgets, Quartalsbudgets, Jahresbudgets oder Mehrjahresbudgets festgelegt werden. Ein weiteres Merkmal betrifft die Wertdimension. Dabei werden zum Beispiel Ausgabenbudgets, Kostenbudgets, Deckungsbeitragsbudgets oder Umsatzbudgets erstellt.

Schließlich können Budgets nach dem Verbindlichkeitsgrad festgelegt werden. Dazu gehören sowohl absolut starre Budgets mit einer Ober- bzw. Untergrenze oder flexible Budgets, welche als Orientierungsgröße dienen sollen.¹³

¹⁰ Vgl. Dambrowski 1986, S. 34.

¹¹ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 27.

¹² Horváth 2006, S. 225.

¹³ Vgl. Horváth 2006, S. 215.

2.2 Budgetierung

Budgetierung umfasst den gesamten Prozess der Budgeterstellung mit den Arbeitsschritten der Vorbereitung, also die Budgetverhandlung, die Vereinbarung von Budgetwerten, die Eingabe und Verwaltung der Budgetinformationen in entsprechende Informationssysteme und die laufende Kontrolle der Budgetwerte.¹⁴ In der folgenden Arbeit wird der Begriff der Budgetierung vorrangig mit der Budgeterstellung unter Vernachlässigung der Budgetkontrolle verstanden. Die Budgetierung mündet in der Regel in einer Plan-Ergebnisrechnung, einem Finanzplan und eine Planbilanz. Die Hauptfunktionen des Budgets bzw. der Budgetierung sind die Prognose, die Koordination sowie die Motivation. Die Budgetierung besteht also aus der Formulierung eines Plans und in einem weiteren Begriffsverständnis auch aus der Kontrolle der Budgeteinhaltung.¹⁵ Die Erstellung der Budgets bzw. die Budgetierung kann nach unterschiedlichen Verfahren (Ableitungsrichtungen) erfolgen. Diese Verfahren koordinieren die Abstimmung zwischen den verschiedenen Hierarchieebenen im Unternehmen.^{16 17}

2.3 Budgetierungssystem

Ein Budgetierungssystem ist die geordnete Gesamtheit aufeinander abgestimmter Budgets, d.h. ein Budgetierungssystem besteht aus mehreren einzelnen Budgets.¹⁸ Das Budgetierungssystem ist jenes Subsystem des Planungs- und Kontrollsystems, dem die formalzielorientierte Planung und Kontrolle zugeordnet werden kann.¹⁹

In primär erwerbswirtschaftlich orientierten Unternehmen stehen die periodisch wiederkehrenden Erfolgsplanungen und Erfolgskontrollen im Vordergrund. Dabei dominieren Kosten- und Erfolgsbudgets, da die ökonomischen Resultate der Leistungserstellungs- und -verwertungsprozesse eine zentrale Bedeutung im betrieblichen Leistungsprozess darstellen.²⁰

¹⁴ Vgl. Horváth 2001, S. 235.

¹⁵ Vgl. Weber/Linder 2008, S.12.

¹⁶ Vgl. Braun 2013, <http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Finanzplanung/Unternehmensplanung.html>, eingesehen am 7.5.2013.

¹⁷ Nähere Erläuterung dazu, siehe Gliederungspunkt 2.5.

¹⁸ Vgl. Horváth 2006, S. 219.

¹⁹ Vgl. Horváth 2006, S. 217.

²⁰ Vgl. Stelling 2005, S. 242.

Die Vorgaben in den einzelnen Budgets können die Dimension aller erfolgs- und finanzorientierten Grundgrößen des Rechnungswesens haben. Die Verdichtung der einzelnen Budgets erfolgt in drei Richtungen: die budgetierte Erfolgsrechnung, das Budget als Finanzmittel und die budgetierte Bilanz.²¹

2.4 Planung

Eng in Zusammenhang mit der Budgetierung steht die Planung. Das Budget ist ein Ergebnis der Planung bzw. Planung ist die Grundlage der Budgetierung.

Pfläging definiert die Planung als die „gedankliche Vorwegnahme möglicher zukünftiger Zustände“ und in einem weiteren Begriffsverständnis als „die Auswahl der anzustrebenden Zustände (Ziele) und die Festlegung der dazu umzusetzenden Maßnahmen“. Planung legt sozusagen Maßnahmen zu bestimmten Zieloptionen fest.²²

Kritiker der Planung meinen, dass die Planung den Zufall durch den Irrtum ersetzt²³, aber wer nicht plant, der weiß auch nicht, wann er zu spät ist.²⁴

2.5 Ableitungsrichtungen

Die Ableitungsrichtung bestimmt, in welcher Reihenfolge Personen in der Unternehmenshierarchie bei der Planaufstellung mitwirken. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit von der obersten Hierarchieebene bis zur untersten Hierarchieebene (top-down) oder umgekehrt (bottom-up). Als Mischform kann auch das Gegenstromverfahren genutzt werden.²⁵

2.5.1 Top-down (Retrograde Planung)

Die Ableitungsrichtung top-down kann umgangssprachlich auch „von oben nach unten“ beschrieben werden. Die Ziele der Unternehmensleitung werden festgesetzt und werden dann von den nachfolgenden Hierarchiestufen schrittweise konkretisiert. Als vorteilhaft dieser Ableitungsrichtung, kann die schnelle Ausarbeitung der Pläne und die Ausrichtung der Teilpläne an das von oben gesetzte Ziel genannt werden. Als Nachteil kann die mangelnde Ausrichtung der Ziele an der Realisierbarkeit und die Nichteinbindung der operati-

²¹ Vgl. Horváth 2006, S. 219.

²² Vgl. Pfläging 2003, S. 22.

²³ Vgl. Gleich et al. 2013, S. 35.

²⁴ Vgl. Seelig, H. 2013: Persönliches Interview, geführt vom Verfasser, Limburgerhof, 25.07.2013.

²⁵ Vgl. Rieg 2008, S. 20 ff.

ven Einheiten in die Planung genannt werden. Bevorzugt sollte dieses Verfahren in kleinen Unternehmen mit übersichtlichen Prozessen angewendet werden, z.B. Handwerksbetriebe oder bei schnellem Handlungsbedarf in z.B. einem Krisenfall.²⁶

2.5.2 Bottom-up (Progressive Planung)

Bottom-up bezeichnet die Ableitung der Planung „von unten nach oben“. Dabei erarbeiten die unteren Hierarchieebenen die Pläne für das Folgejahr. Auf der nächst höheren Ebene werden diese dann verdichtet, bis am Ende auf der obersten Hierarchieebene, ein Gesamtplan entsteht. Vorteile dieses Verfahrens sind die realistischen Ziele und Pläne. Allerdings stehen diesem Verfahren auch einige Nachteile gegenüber. Insbesondere besteht die Gefahr, dass die Teilpläne nicht miteinander abgestimmt sind und somit Koordinationsprobleme auftreten können. Aber auch ein geringer Anspruch können Nachteile dieses Planungsverfahrens sein. Anwendung sollte dieses Verfahren in Unternehmen finden, in denen das planungsrelevante Wissen in den einzelnen operativen Einheiten liegt oder wenig über die zukünftige Entwicklung bekannt ist.²⁷

2.5.3 Gegenstromverfahren (Down-up-Verfahren)

Bei diesem Verfahren erfolgt die Planung in mehreren Planungsrunden als Kombination des Top-down- und des Bottom-up-Verfahrens. Begonnen wird meist mit einer Top-down-Planung. Anschließend werden die Pläne auf den unteren Ebenen konkretisiert und kommentiert, und eventuell werden Anpassungen vorgeschlagen. Im zweiten Planungsschritt werden diese bis zur Unternehmensspitze aggregiert. Auf dieser Grundlage passt die Unternehmensleitung die Ziele und Pläne an. In einem eventuellen dritten Planungsschritt werden diese Änderungen dann wieder abwärts konkretisiert.²⁸ Nach einer Befragung von *PriceWaterhouseCoopers* wenden Unternehmen durchschnittlich 2,8 Planungsrunden für ihren Budgetierungsprozess auf.²⁹ Vorteil dieses Verfahrens ist die gute Abstimmung der Pläne und Ziele mit dem zentralen und dem dezentralen Management. Allerdings können schnell mehrere Planungsrunden den Planungs- und Budgetierungsaufwand beträchtlich in die Höhe treiben.

Die Anwendung der Ableitungsrichtungen in der Praxis nach Umsätzen der befragten Unternehmen ist in der Abbildung 1 ersichtlich.

²⁶ Vgl. Rieg 2008, S. 21.

²⁷ Vgl. Rieg 2008, S. 21.

²⁸ Vgl. Rieg 2008, S. 21 ff.

²⁹ Vgl. PriceWaterhouseCoopers 2006, S. 11.

Anwendung der Ableitungsrichtung nach Umsatz:

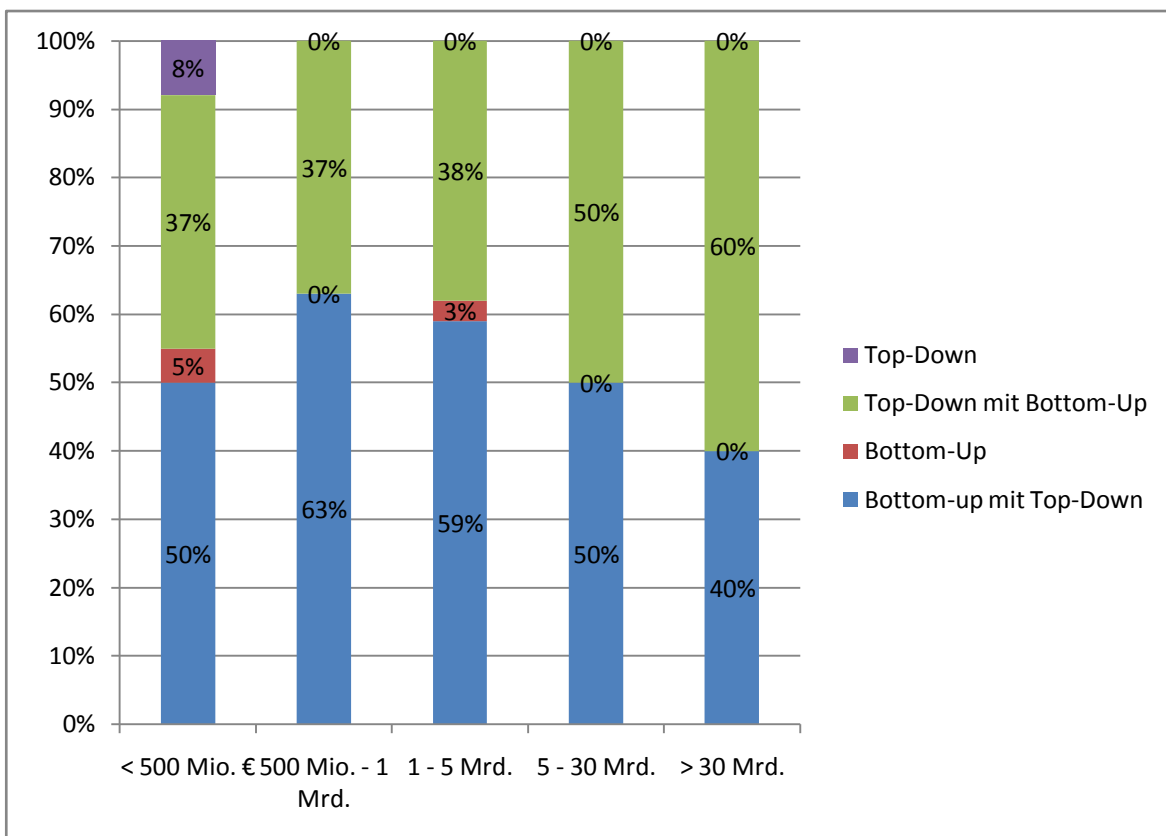


Abbildung 1: Anwendung der Ableitungsrichtung nach Umsatz³⁰

³⁰ Vgl. PriceWaterhouseCoopers 2006, S. 11 ff.

3 Traditionelle Budgetierung

Im Folgenden soll die klassische bzw. traditionelle Budgetierung erläutert werden, welche bereits seit mehreren Jahrzehnten in den Unternehmen Anwendung findet.

3.1 Aufgaben und Funktionen der Budgetierung

Die Budgetierung hat grundsätzlich vier Aufgaben. Erstens soll die Budgetierung einen Leistungsmaßstab vorgeben, zweitens sollen die Ziele für die nächste Geschäftsperiode festgelegt werden, drittens sollen die betrieblichen Leistungsprozesse aufeinander abgestimmt werden und viertens soll die Budgetierung helfen die finanzielle Entwicklung des Unternehmens zu prognostizieren.³¹ Zusätzlich werden in der Literatur weitere typische Aufgaben des Controllings bei der Budgetierung genannt. Dazu gehören z.B. die Ausarbeitung von Budgetverfahrenshandbüchern, Kontaktpflege mit anderen Stellen, Prüfung und Erläuterung der Budgetvorschläge, Dokumentation der Vorgänge, Überwachung der Planung und Investitionen usw.³²

In engem Zusammenhang mit den Aufgaben der Budgetierung, stehen die Funktionen der Budgetierung. In der Literatur werden zahlreiche Funktionen der Budgetierung beschrieben. Zu den wichtigsten Funktionen zählen die Planungs-, Koordinations-, Kommunikations-, Motivations- und Kontrollfunktionen.

3.2 Budgetierungsverfahren

Die Budgetierungsverfahren dienen zur Ermittlung der Budgethöhe. Allgemein lässt sich sagen, dass Budgets monetäre Pläne sind, welche immer dann gut zu berechnen sind, wenn die dahinterliegenden wirtschaftlichen Zusammenhänge bekannt und gut beschreibbar sind. Die Budgetierung von Prozessen wird erleichtert, wenn erstens ein physisches Ergebnis erzeugt wird, zweitens dieses sich monetär messen lässt und drittens bei Prozessergebnissen, die immer gleichartig sind und in hohen Mengen auftreten, z. B. einer Massenproduktion. Diese Prozessmerkmale sollten eindeutig definiert sein, um die Budgetierung zu erleichtern.³³

³¹ Vgl. Rieg 2008, S. 26.

³² Vgl. hierzu und ausführlicher Stelling 2005, S. 241 ff.

³³ Vgl. Rieg 2008 S. 46 i.V.m. Küpper 2005, S. 328 ff.

Der typische Gegensatz zu diesen Merkmalen, ist die Budgetierung der Forschung. Die Ergebnisse der Forschung sind immateriell. Diese lassen sich nicht direkt bewerten und sie schwanken von Forschungsprojekt zu Forschungsprojekt. Da sich diese Projekte ständig voneinander unterscheiden, lassen sich keine eindeutigen Zusammenhänge zwischen Einflussgrößen, Randbedingungen und Forschungsergebnissen erkennen. Hier wird ein erstes Problem der klassischen Budgetierung sichtbar. In den Anwendungsfeldern, in denen sich Budgets einfach ermitteln lassen, ist ihre Bedeutung eher gering und in den Bereichen, in denen sie sich nur schwer ermitteln lassen; dort werden Budgets dringend benötigt.³⁴ Auch die Pflanzenschutzmittelsparte der BASF hat dieses Problem, da sich lange Forschungs-, Entwicklungs- und Zulassungsverfahren, die Produktionsdauer und die Kosten nur schwer planen lassen. Des Weiteren sind die Umsätze für diese Produkte sehr schwer kalkulierbar, welches den Planungsaufwand zusätzlich erhöht.

Küpper unterteilt Budgetierungsverfahren bzw. -techniken in zwei Gruppen: erstens problemorientierte Techniken, welche an bekannten Produktions-, Kosten- und Leistungsfunktionen ansetzen und zweitens verfahrensorientierte Techniken, die Regeln definieren, wie Budgets zu ermitteln sind, ohne tiefer gehendes Wissen voraussetzen zu können. Die folgenden Budgetierungstechniken beziehen sich hauptsächlich auf die Ermittlung der Kostenbudgets.

3.2.1 Problemorientierte Budgetierungstechniken

Nur unter den in Absatz eins von 3.2 dargestellten Merkmalen bzw. Voraussetzungen, ist die problemorientierte Budgetierungstechnik anwendbar.

Die problemorientierte Budgetierungstechnik „[...] beginnt mit der Absatzmengen- und Absatzpreisplanung, ermittelt die herzustellenden Endprodukte, über die Bedarfsauflösung und Bedarfsrechnung der Mengen und Termine der Vorprodukte und Einsatzgüter sowie der benötigten Ressourcen und kommt so zu einem abgestimmten Absatz-, Produktions- und Beschaffungsplan.“³⁵ Nach Bewertung dieser Pläne mit den entsprechenden Preisen bzw. kalkulierten Kosten erhält man die Budgetansätze für das Umsatz-, Produktions- und Beschaffungsbudget.³⁶

³⁴ Vgl. Rieg 2008, S. 46.

³⁵ Rieg 2008, S. 46.

³⁶ Vgl. Rieg 2008, S. 46.

3.2.2 Verfahrensorientierte Budgetierungstechniken

Sollten die in 3.2 erwähnten Bedingungen nicht zutreffen, dann hilft eine problemorientierte Budgetierungstechnik nicht weiter. Dafür wurden vier wesentliche verfahrenorientierte Budgetierungstechniken entwickelt.

3.2.2.1 Inputorientierte Budgetierungsverfahren

Rieg und *Küpper* beschreiben zwei inputorientierte Verfahrenstechniken. Zum einen die Fortschreibung und zum anderen die Wertanalytischen Verfahren

Die Fortschreibung der Vergangenheitswerte zählt zu den einfachsten inputorientierten Budgetierungsverfahren. Dabei ergibt sich das Budget des Folgejahres aus einer prozentualen Veränderung der Budgets aus den Vorjahren (kann Umsatz- und Kostenbudgets betreffen). Dabei können die Budgets jährlich um einen prozentualen Betrag erhöht werden. Im Gegensatz dazu hat sich die Kaizen Budgetierung entwickelt, welche von japanischen Unternehmen entwickelt wurde. Bei dieser Methode werden die Budgets (Kostenbudgets) jährlich um einen Prozentbetrag gekürzt, um z. B. die Wirtschaftlichkeit zu erhöhen.

Weitere Techniken der inputorientierten Budgetableitung sind die Wertanalytischen-Verfahren. Dazu gehört die Gemeinkostenwertanalyse. Bei dieser Methode wird in einem systematischen Prozess hinterfragt, ob die Ressourcen der Organisationseinheit wirklich nötig sind und ob nicht kostengünstigere Lösungen möglich sind. Ziel dieser Technik ist es, primär Kosten zu sparen. Diese nach dem „Rasenmäher-Prinzip“ durchgeführte Methode führt schnell zu Widerständen und Akzeptanzproblemen in Unternehmen, wenn sie mehrmals benutzt wird.³⁷

3.2.2.2 Outputorientierte Budgetierungstechnik

Grundlage für die outputorientierte Budgetierungstechnik sind die Leistungen des Unternehmens, wobei deren Sinn, Zweck und Kosten im Fokus stehen. Dabei geht es nicht um die Frage der Einsparung und Kostensenkung, sondern um die Hinterfragung, ob die richtigen Leistungen erzeugt werden bzw. ob eventuell neue Leistungen zu welchen Kosten eingeführt werden sollen.

Das bekannteste Instrument dieser Budgetierungstechnik ist das Zero Base Budgeting. Wie der Name schon sagt, soll bei diesem Instrument das Unternehmen von Grund auf neu gestaltet werden. Dabei wird zuerst festgelegt, welche Ziele verfolgt werden sollen und welche Leistungen dafür notwendig sind. Nach Einordnung dieser Leistungen und ihrer Budgets in Rangfolgen, wird erkennbar welche Leistungen finanzierbar sind und

³⁷ Vgl. hierzu und ausführlicher Rieg 2008, S. 47 ff., sowie Küpper 2008, S. 372 ff.

welche nicht. Nachteil dieser Methode ist der hohe Aufwand und die schwierige Umsetzung.³⁸

Küpper erläutert die Programmbudgetierung und das Planning-Programming-Budgeting-System (PPBS) als weitere Verfahren der outputorientierten Budgetierungstechnik. Dabei erfolgt die Ausrichtung der periodischen Budgetvorgabe an Programmen. Kern bilden mittelfristige Aktionsprogramme, die zum einen an einer langfristigen Planung ausgerichtet sind und zum anderen die einperiodigen Budgets umsetzen.³⁹

3.2.2.3 Prozessorientierte Budgetierung

Bei dieser Methode setzt, wie der Name schon sagt, die Budgetierung an den Prozessen an. Dazu werden die Prozesse betrachtet, welche mengen- und wertmäßig zu planen sind. Erst durch bestimmte Prozesse entsteht eine Leistung, daher sind die Prozesse das Bindeglied zu den Leistungen und den Ressourceneinsatz des Unternehmens. Die Vorgehensweise dieser Methode ist an die Prozesskostenrechnung angelehnt. Der Vorteil der prozessorientierten Budgetierung ist die verfeinerte Planung, durch diese wiederum die Budgethöhe besser begründbar ist. Nachteilig wirken sich die Komplexität und die schwere Anwendbarkeit auf das Unternehmen aus, im Vergleich zu der Fortschreibungsbudgetierung.

3.2.2.4 Strukturorientierte Budgetierung

Grundlage dieser Methodik ist die Vorgabe anspruchsvoller Ziele oder Einführung marktähnlicher Ziele und Sanktionsmechanismen. Dies kann zum Beispiel durch die Einführung verbindlicher Qualitätsstandards für Dienstleistungen, marktorientierter Verrechnungspreise oder die Schaffung von Centern erfolgen. Im Fokus steht bei diesem Verfahren die Art und Weise der Führung dezentraler Organisationseinheiten im Sinne von Zielvorgaben, Leistungsmessung und Sanktionierung.⁴⁰ Diese Prinzipien sind die Grundlage für das Konzept des Beyond Budgeting, welches im Kapitel 4.3 näher erläutert wird.

³⁸ Vgl. Rieg 2008, S. 48.

³⁹ Vgl. Küpper 2008, S. 377.

⁴⁰ Vgl. Rieg 2008, S. 48.

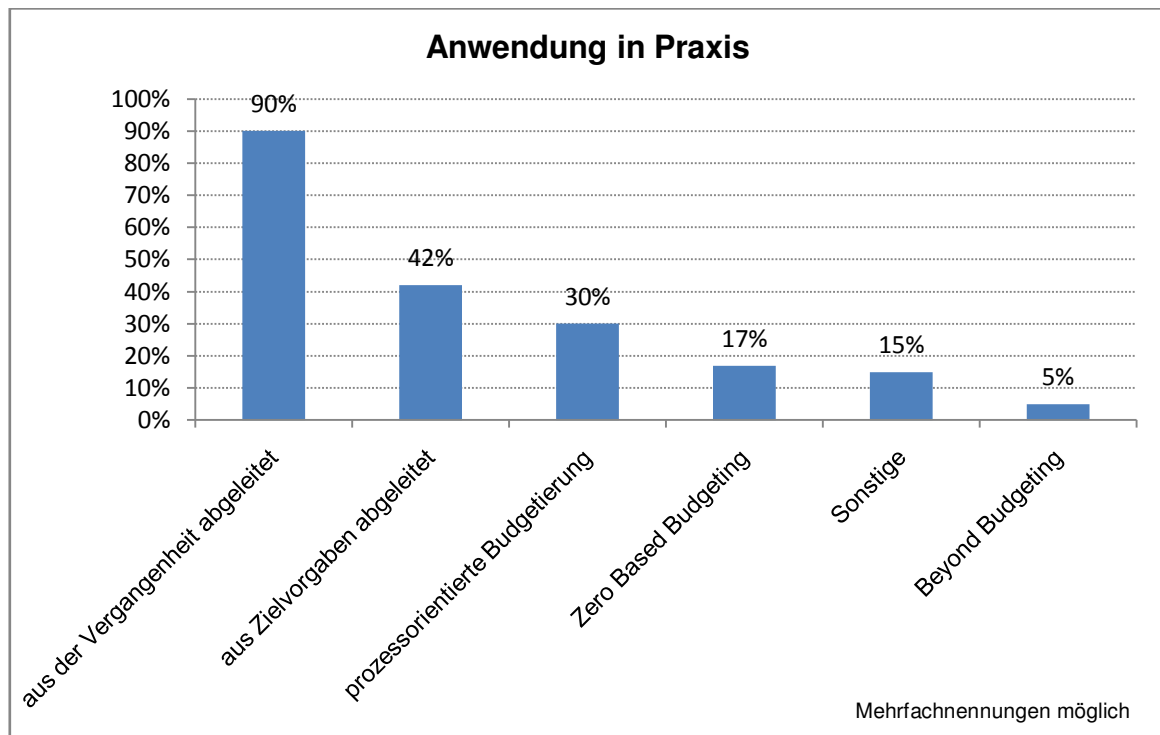


Abbildung 2: Anwendung der Budgetierungsverfahren in der Praxis⁴¹

3.3 Ablauf der Budgetaufstellung

Der Ablauf der Budgetierung bzw. der Budgetaufstellung besteht nach *Rieg, Dillerup* und *Stoi* im Wesentlichen aus sechs Phasen:

3.3.1 Entwicklung von Budgetrichtlinien

Zur Budgetaufstellung ist eine Reihe von Informationen nötig. Zum einen gehen die Vorgaben aus der strategischen Planung ein, als auch Informationen aus der langfristigen operativen Planung. Weiterhin sind weitere budgetrelevante Faktoren wie die Änderung des Produktionsprogramms und Erkenntnisse aus der Abweichungsanalyse des letzten Budgets für die Budgetaufstellung notwendig. Zusätzlich sollten für die Budgetaufstellung die Ziele und Restriktionen des Managements bekannt sein, sowie mögliche Einsparziele oder Begrenzungen der Finanzmittel, Absatzmengen und Ähnliches.⁴²

⁴¹ Vgl. PriceWaterhouseCoopers 2006, S. 13.

⁴² Vgl. Rieg 2008, S. 26.

3.3.2 Aufstellen der Teilbudgets

Jeder Budgetverantwortliche stellt für seinen Verantwortungsbereich auf der Basis der Budgetvorgaben sowie einer Mengen- und Wertplanung ein erstes Budget auf.⁴³

3.3.3 Budgetabstimmung und Budgetverhandlung

In der dritten Phase muss der Budgetverantwortliche seine Pläne meist unternehmensintern abstimmen. Der Budgetverantwortliche hat dabei auch interne Leistungsverflechtungen mengen- und wertmäßig zu berücksichtigen. Es sollten auch mit der über- und untergeordneten Führungsebene Abstimmungsgespräche geführt werden.⁴⁴

3.3.4 Budgetprüfung und Budgetkonsolidierung

In der vierten Phase prüft das zentrale Controlling die eingehenden Budgets auf ihre inhaltliche und formale Richtigkeit. Die inhaltliche Prüfung bedeutet, dass die Budgets auf ihre rechnerische Richtigkeit geprüft werden, ob eine nachvollziehbare Begründung für die Budgethöhe vorhanden ist und ob die Budgets mit anderen Plänen abgestimmt worden sind. Formal prüft der Controller die Einhaltung der Richtlinien zur Darstellung und Gliederung der Budgets. Nach diesen Prüfungshandlungen und gegebenenfalls einer Anpassung sind die Budgetpläne zu einem Gesamtbudget zu konsolidieren. Diese vierte Phase führt meist zu mehreren Budgetierungsläufen mit den Führungskräften und Controllern im Unternehmen.⁴⁵

3.3.5 Genehmigung und Vorgabe

Nach Abstimmung zwischen den Führungskräften derselben Ebene sowie zwischen allen Hierarchieebenen einschließlich des obersten Managements erhält die Unternehmensleitung die Budgets zur Genehmigung. Damit erhalten alle Budgetverantwortlichen ihre Zielvorgabe und ihren Kompetenzrahmen für die Folgeperiode.⁴⁶

3.3.6 Kontrolle und Abweichungsanalyse

In der letzten und sechsten Phase erfolgt die Budgetkontrolle, welche sowohl während der Budgetperiode als auch nach Ablauf der Periode die Zielerreichung prüft. Bei einer Ziel-

⁴³ Vgl. Rieg 2008, S. 26.

⁴⁴ Vgl. Rieg 2008, S. 27.

⁴⁵ Vgl. Rieg 2008, S. 27.

⁴⁶ Vgl. Rieg 2008, S. 27.

verfehlung erfolgt eine Abweichungsanalyse, welche die Ursachen einer Budgetabweichung herausarbeiten soll. Weiterhin sollen die Verantwortlichen für Abweichungen als auch mögliche Gegenmaßnahmen identifiziert werden.⁴⁷

3.4 Probleme der traditionellen Budgetierung

Eines der wichtigsten Kritikpunkte nach *Horváth* ist die hohe Ressourcenbindung durch die Planung und Budgetierung. *Pfläging* – Befürworter der alternativen Budgetierungskonzepte *Better und Beyond Budgeting* – stellt fest, dass Budgets viel kosten, wenig bringen und Innovationen und Unternehmertum verhindern.⁴⁸ Im Folgenden werden die Ursachen für die hohe Ressourcenbindung im Controlling für die Planung und Budgetierung dargestellt und erläutert.

3.4.1 Fehlende Zielvorgaben

Ein großes Problem stellen laut *Horváth* die fehlenden Zielvorgaben aus der strategischen Planung für die operative Planung und Budgetierung dar. „In vielen Unternehmen existiert bis heute kein strukturierter strategischer Planungsprozess, dessen Ergebnis eindeutige Aussagen hinsichtlich des Erlös-, Kosten- oder Investitionsvolumens für das Folgejahr zulassen.“ Damit stehen Controller auf verlorenem Posten. „Es liegt an ihnen, gemeinsam mit dem operativen Management die Zukunft zu prognostizieren, die Zielrichtung der Unternehmensleitung zu antizipieren und ein entsprechendes Budget aufzustellen. Diese Vorgehensweise ist ressourcenaufwendig, weil das Controlling und das operative Management mit einer gewissen Orientierungslosigkeit kämpfen“ müssen.^{49 50}

Die Frage im Budgetprozess darf nicht lauten: „Was ist im nächsten Jahr machbar?“, sondern sollte lauten: „Was ist im nächsten Jahr strategisch gewollt?“⁵¹

3.4.2 Planungsschleifen

Im Zusammenhang mit fehlenden Zielvorgaben, werden Budgetentwürfe erstellt, welche in mehreren Planungsschleifen bzw. Planungsrunden aufwendig gekürzt werden müssen. Es gelingt in den seltensten Fällen ein Budget aufzustellen, das im ersten oder zweiten

⁴⁷ Vgl. Rieg 2008, S. 27.

⁴⁸ Vgl. Pfläging 2003, S. 32

⁴⁹ Horváth & Partners 2004, S. 5.

⁵⁰ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 4.

⁵¹ Vgl. Pfläging 2003, S. 35.

Entwurf den Erwartungen des Top-Managements entspricht. Die meisten Führungskräfte meinen, dass erst zum Zeitpunkt des ersten Budgetentwurfs sie in der Lage sind, einzelne Budgetpositionen zu hinterfragen und sich nochmals über grundsätzliche Planungsprämissen Gedanken zu machen. Die Folge davon ist, dass der erste Budgetentwurf häufig ist. Frühestens nach der zweiten Budgetierungsrunde entsteht ein Budgetentwurf, der die Erwartungen und Zielsetzungen der Unternehmensleitung berücksichtigt. Oft kommt es zu weiteren Planungsschleifen und Budgetierungsrunden, in denen wieder umfangreiche Ressourcen gebunden werden.⁵²

3.4.3 Verhandlungsspiele

Ein weiteres sehr bedeutendes Problem der klassischen Budgetierung sind die Verhandlungsspielchen, das sogenannte „Kneten“, zwischen Unternehmenszentrale und den operativen Einheiten. Beide Parteien versuchen um die vorteilhaftesten Budgetvereinbarungen zu feilschen. Die Vertreter der Unternehmensleitung fordern die Vereinbarung hoher Erlösbudgets und möglichst niedriger Kostenbudgets, während die operativen Manager mit einem Minimalangebot in die Budgetrunden gehen. Parteien gehen im festen Glauben davon aus, dass sie sich in der Mitte treffen werden. Dies führt zu einem aufwendigen Verhandlungsprozess, der oft mehr den Gegebenheiten eines Basars entspricht, als der Einigung auf vom Markt abgeleitete Zielsetzungen. Das zentrale Management fordert meist Effizienzsteigerung in Form von z. B. Kostensenkungen, während die operativen Einheiten einen möglichst hohen Kostenrahmen zu verhandeln versuchen, indem sie auf Preissteigerungen, Lohnsteigerungen etc. verweisen. „Aus den gegensätzlichen Positionen und dem Zwang, sich im Rahmen der Budgetierung auf ein monetäres Leistungsziel zu einigen, [...] entsteht ein aufwendiger Prozess, der viele Ressourcen bindet.“⁵³

3.4.4 Detaillierung der Budgetierung

Aus Sicht von Horváth ist der Detaillierungsgrad, mit dem Budgets erstellt werden, ein maßgeblicher Aufwandstreiber. Es werden sowohl die Erlösbudgets als auch die Kostenbudgets bei vielen Unternehmen sehr detailliert geplant. Dazu werden z. B. ganze Sortimente bis auf die Artikelebene mit Werten versehen. Dieses Problem hängt eng mit einem stark bottom-up-orientierten Planungsvorgehen zusammen. Die operativen Einheiten versuchen auf diese Art und Weise, sich gegen jegliche Entwicklung abzusichern, um sich auch bei der Planungspräsentation gegenüber der Unternehmensleitung rechtfertigen zu können. Häufig wird dieser Detaillierungsgrad auch vom Top-Management, infolge eines übertriebenen Sicherheits- und Kontrolldenkens eingefordert.

⁵² Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 4ff.

⁵³ Horváth & Partners 2004, S. 6.

Ein weiterer Kritikpunkt in diesem Zusammenhang besteht in der undifferenzierten Vorgehensweise. Unabhängig davon, welche Eigenschaften ein bestimmtes Geschäftsfeld aufweist, welchem Wettbewerbsdruck es ausgesetzt ist oder wie oft sich bestimmte Einflussfaktoren ändern, wird in derselben Detaillierung geplant. Unternehmen weisen z. B. in unterjährigen Berichten entsprechende Abweichungen aus, welche sie auch begründen müssen, während sich auf aggregierter Ebene die Abweichungen wieder ausgleichen würden. Wertvolle Zeit fließt dabei in retrospektives Kontrollieren anstatt in die Planung der Zukunft.⁵⁴

3.4.5 Unzureichendes Planungsmanagement

Mangelhaftes und unzureichendes Planungsmanagement sind ein weiterer Grund für Probleme im traditionellen Budgetierungsprozess. Die Ursachen dafür liegen aber sowohl auf der Seite des Managements, als auch auf Seiten des Controllings und der Fachabteilung. *Horváth* sieht dabei die Gründe in der mangelnden Aufmerksamkeit des Managements für die Planung und Budgetierung. Das Management sollte Kommunikationsmaßnahmen ergreifen, um die Bedeutung und Wichtigkeit für den Geschäftserfolg unternehmensweit transparent zu machen. Auf der anderen Seite verspüren die operativen Einheiten wenig Verantwortung und Sinnhaftigkeit in einem aufwendigen Planungs- und Budgetierungsprozess. Folglich kommt es zu mühsamen Nachhaken der Controller nach verlässlichen Zahlen, Aussagen und Zielen, die für die Budgeterstellung notwendig sind.⁵⁵

3.4.6 IT-Planungsunterstützung

Der sechste von *Horváth* beschriebene Kritikpunkt betrifft die mangelnde IT-Unterstützung im Budgetierungsprozess. Unternehmen nutzten in der Vergangenheit häufig neben Tabellenkalkulationsprogrammen nur wenige IT-Hilfsmittel. Diese haben aber gegen zeitgemäße Softwarelösungen vielfältige Nachteile⁵⁶, wie z.B. Ineffizienz der Unternehmensplanung oder hohe Fehleranfälligkeit bei der Nutzung von Tabellenkalkulationsprogrammen.⁵⁷

⁵⁴ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 6 ff.

⁵⁵ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 7.

⁵⁶ Vgl. Horvath & Partners 2004, S. 8.

⁵⁷ Vgl. ProFirma Professional, eingesehen am 03.09.2013.

3.4.7 Verhaltensproblem

Der Prozess der Planungsschleifen im Gegenstromverfahren kann zu manipulativen Wirkungen führen. In dem alle Parteien durch eigene Analyse und Argumentation ihren jeweiligen Standpunkt untermauern und die Vorschläge der Gegenpartei versuchen zu entkräften, entsteht ein Prozess mit zahlreichen aufwendigen Wiederholungsschleifen. Die Manipulation der Planung hat damit auch Folgen auf die Leistungsmessung auf der Grundlage von Budgets. Nicht der hart für den Unternehmenserfolg arbeitende Mitarbeiter wird belohnt, sondern der Mitarbeiter, der das System der Leistungsdefinition und Erfolgsmessung durchschaut hat. Das System der Budgetierung kann dazu beitragen, dass ein Konflikt der Interessen des Mitarbeiters mit denen der Organisation entsteht. Budgets führen auch zu Abteilungsdenken, Ressort-Egoismus und suboptimaler Ressourcennutzung und -allokation.⁵⁸

3.4.8 Weitere Probleme der Budgetierung nach *Pfläging*

Nach *Pfläging* bringt die klassische Budgetierung weitere wesentliche Probleme mit sich:

- Budgets fungieren als fixe Leistungsverträge, anstatt als flexible Leistungsverträge,
- Budgets sind zu rigide und verhindern schnelle Anpassung, d.h. sie erlauben keine schnelle Reaktion auf veränderte Rahmenbedingungen,
- Budgets vernachlässigen nicht-monetäre Werttreiber, z.B. Kundenzufriedenheit,
- Budgets fördern einseitiges periodenbezogenes Denken und setzen keine Anreize für kontinuierliche Verbesserung und nachhaltige Leistung,
- Budgets fokussieren sich auf interne Vorgaben anstatt auf externe Märkte,
- Budgets hemmen Eigeninitiative, Risikobereitschaft und Innovation.⁵⁹

Abschließend zu diesem Gliederungspunkt lässt sich feststellen, dass mit der Nutzung von herkömmlichen Budgets eine Reihe von Nachteilen verbunden sind, dennoch bieten Budgets auch eine Reihe von Vorteilen. Anlage 1 fasst die Vorteile und Nachteile der herkömmlichen Budgetierung zusammen.

⁵⁸ Vgl. Pfläging 2003, S. 36 ff.

⁵⁹ Vgl. Pfläging 2003, S. 19 ff.

4 Alternative Konzepte der Budgetierung

In den vergangenen Jahren wurden in der Unternehmenspraxis und in der Literatur einige neue Konzepte entwickelt, die die Nachteile der traditionellen Budgetierung beseitigen und den Budgetierungsprozess optimieren sollen. Die Unterschiede dieser Konzepte zeichnen sich vor allem in der zunehmend radikalen Veränderung der Unternehmensprozesse bzw. Unternehmenskultur aus.

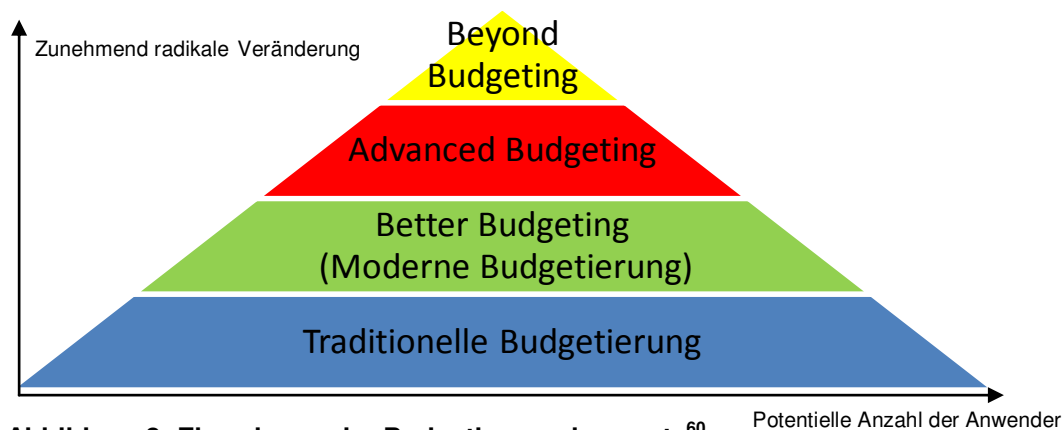


Abbildung 3: Einordnung der Budgetierungskonzepte⁶⁰

4.1 Better Budgeting

In der Literatur wird eine Optimierung von Planung und Budgetierung unter dem Begriff des Better Budgeting zusammengefasst.

Im Vergleich zu den weiteren neuen Ansätzen der Budgetierung – Advanced Budgeting und Beyond Budgeting – handelt es sich bei Better Budgeting nicht um ein geschlossenes Konzept, sondern viel mehr um eine Auflistung von unterschiedlichsten Möglichkeiten und Vorschlägen die traditionelle Budgetierung und Planung zu verbessern. Das Prinzip des Better Budgeting besagt, vereinfacht ausgedrückt, dass die Budgetierung fokussierter geplant wird. Dazu soll weniger detailliert geplant werden und vielmehr der Fokus darauf gelegt werden, was geplant wird, auch besser zu planen.⁶¹

⁶⁰ In Anlehnung an Rickards 2007, S. 37.

⁶¹ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 16.

Horváth fasst die wichtigsten Vorschläge zum Better Budgeting wie folgt zusammen:

- Kernziel des Better Budgeting ist die Effizienzsteigerung im Vergleich zur klassischen Budgetierung.
- Better Budgeting ist ein evolutionäres Konzept, kein revolutionäres, d.h. punktuelle Veränderungen in ausgewählten Problembereichen sollen das bestehende Budgetierungssystem in kleinen Schritten verbessern.
- Die Umsetzung der Better-Budgeting-Maßnahmen soll üblicherweise durch die Controllingabteilung und nicht durch das Management erfolgen.

Als Anknüpfungspunkte des Better Budgeting zur Optimierung des Budgetierungssystems nennt *Horváth* die Änderung der Organisation des Planungsablaufs, die Änderung an den Inhalten der Planung und Budgetierung und eine verbesserte Instrumentenunterstützung.⁶²

4.1.1 Merkmale

Weber & Linder fassen die Charakteristik des Better Budgeting in zehn Aspekte zusammen.⁶³

1. Budgets sollen an dynamische Umfelder angepasst werden, dies erfolgt durch die Koordination der Budgets.
2. Der Budgetierungsprozess soll durch Flexibilisierung und Verkürzung durch einen vereinfachten Budgetvereinbarungs- und Budgetverabschiedungsprozess optimiert werden. Dabei soll auch das Subsidiaritätsprinzip beachtet werden.
3. Durch die Fokussierung auf erfolgskritische Prozesse und damit Reduzierung der Anzahl erforderlicher Budgets wird der Budgetierungsprozess entfeinert. Auf die taktische Planung soll dabei, in Anbetracht einer dynamischen Umwelt, weitestgehend verzichtet werden.
4. Eine stärkere analytische Neuplanung soll die vergangenheitsorientierte Fortschreibungsplanung ersetzen.
5. Die Ziele leiten sich nicht wie bei der klassischen Budgetierung von intern orientierten Vorgaben, sondern von relativen marktorientierten und per Benchmark identifizierten Zielen ab.
6. Die Budgetierung soll sich verstärkt auf die Strategie durch z. B. einer Balanced Scorecard orientieren.

⁶² Vgl. *Horváth & Partners* 2004, S. 16.

⁶³ Vgl. zum Folgenden beispielsweise *Horváth* 2006, S. 232.

7. Wechsel von der starren Kalenderjahrplanung zur rollierenden Zwölf- oder Achtzehnmonatsvorschau, um dem „Dezemberfieber“ entgegen zu wirken. (rollierende Prognose, Rolling Forecast)
8. Die Partizipation – die Mitwirkung bzw. Beteiligung – des Budgetverantwortlichen durch Reduzierung der Budgetkontrollen zugunsten einer erhöhten Selbstkontrolle.
9. Die Planerreicherung soll von der Vergütung bzw. der Anreizgewährung entkoppelt werden.⁶⁴ Dadurch soll die Prognosegüte der Budgetierung verbessert werden.
10. Der Planungsprozess soll durch Planungswerkzeuge wie beispielsweise spezialisierte Planungs- und Kontrollsoftwaresysteme beschleunigt werden, um damit auch den Arbeitsaufwand zu reduzieren.⁶⁵

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass das klare Ziel des Better Budgeting ist, den Budgetierungsprozess auf erfolgskritische Prozesse durch einen vermehrten Neuplanungsanteil in der operativen Planung zu fokussieren.⁶⁶

4.1.2 Instrumente des Better Budgeting

4.1.2.1 Zero Based Budgeting als Instrumentenunterstützung

Better Budgeting Vorgaben zielen auf einen höheren Anteil der Neuplanung zu Lasten einer Fortschreibungsplanung. Auf diesem Konzept greift das Zero Based Budgeting zurück. Dieses Instrument des Better Budgeting orientiert sich an dem Output und dient der Kostensenkung und Ressourcenallokation im Gemeinkostenbereich eines Unternehmens.

Prinzip dabei ist die Vermeidung von Budgetfortschreibungen durch ein strukturiertes Verfahren mit folgenden Vorgehensstufen.⁶⁷

1. Unternehmensziele und Zero Based Budgeting Bereiche bestimmen
2. Einteilung der Organisation in Entscheidungseinheiten mit Teilzielen
3. Bestimmung von unterschiedlichen Leistungsniveaus
4. Festlegung alternativer Verfahren zur Erreichung des Leistungsniveaus
5. Inhaltliche Beschreibung der Leistungsniveaus und Zusammenfassung von Entscheidungspaketen
6. Festlegung der Rangordnung der Entscheidungspakete
7. Budgetschnitt: Entscheiden über beschränkte Mittel

⁶⁴ Vgl. bspw. Horváth 2001, S. 253.

⁶⁵ Vgl. Weber/Linder 2008, S. 21 ff.

⁶⁶ Vgl. Weber/Linder 2008, S. 23.

⁶⁷ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 20 ff.

8. Detailliertes Festlegen der Maßnahmen
9. Überwachung der Durchführung⁶⁸

Nach der Erteilung der Prioritäten für Leistungen, legt die Unternehmensleitung auf dieser Basis die Rangordnung der Einzelpläne fest und bestimmt so das Budget für die einzelnen Abteilungen bzw. Organisationseinheiten.⁶⁹

Grundlage für die Vorgabe periodenbezogener Budgets ist auch beim Zero Based Budgeting die Erarbeitung, Analyse und Bewertung alternativer Leistungen, welche jeweils in den Entscheidungspaketen zusammengestellt und dokumentiert werden.⁷⁰

Das Zero Based Budgeting ist allerdings nicht als permanentes Instrument des Better Budgeting anzusehen. Der hohe Abstimmungsaufwand der einzelnen neu aufgestellten Teilpläne ist ein wesentlicher Nachteil dieses Instruments. Vielmehr sollte dieses episodische Instrument in Kombination mit einem Anteil an Fortschreibungsplanung rotierend in allen Unternehmensteilen von Zeit zu Zeit zum Einsatz kommen. Besonders empfehlenswert ist der Einsatz infolge eines Neuaufbaus oder einer Fusion, da dazu keine oder schlechte Vergangenheitswerte zur Verfügung stehen.⁷¹

4.1.2.2 Kaizen Budgeting

Das Wort Kaizen stammt aus Japan und bedeutet kontinuierliche Verbesserung. Ursprünglich stammt diese Bezeichnung aus dem Qualitätsmanagement der Automobilbranche. Bei dieser Methode soll sich jeder Mitarbeiter permanent darum bemühen, seine Arbeit zu vereinfachen, kostengünstiger zu wirtschaften und Qualitätsprobleme zu reduzieren. Dabei sollte jeder Mitarbeiter durch sein Fachwissen und Erfahrung kontinuierlich Verbesserungsmaßnahmen ergreifen. Übertragen auf die Planung und Budgetierung sollte eine kontinuierliche Verbesserung der Leistung und der dafür benötigten Ressourcen angestrebt werden. Das übergeordnete Management gibt dabei die Zielwerte vor. Beispielsweise könnte das Einkaufsbudget für mehrere Jahre vorgegeben werden, indem eine jährliche Reduktion um 5 % als Ziel gesetzt wird. Dadurch zwingt man die Mitarbeiter zu überlegen, durch welche Maßnahmen die Beschaffungskosten gesenkt werden könnten, denn nur diese können durch ihr Wissen und Erfahrung festlegen, welche Maßnahmen dazu nötig sind und wirken. Vorteil dieser Methode ist, dass der starre Einjahresfokus vermieden wird und das dezentrale Wissen der Mitarbeiter genutzt wird. Zusätzlich können auch Lern- und Erfahrungskurveneffekte genutzt werden. Die Ziele sollten aus

⁶⁸ Vgl. auch Küpper 2008, S. 378 ff.

⁶⁹ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 21 ff.

⁷⁰ Vgl. Küpper 2008, S. 381.

⁷¹ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 21 ff.

Motivationsgründen anspruchsvoll, aber auch erreichbar sein. Zu erwähnen ist noch, dass die Kostensenkung nicht endlos ohne Unternehmensschaden fortgeführt werden kann.⁷²

4.1.3 Bewertung des Better Budgeting

Die Umsetzung dieses Konzepts ist im Vergleich zu den weiteren Budgetierungsansätzen am einfachsten, da keine grundsätzlichen Paradigmenwechsel hinsichtlich der Steuerungsphilosophie stattfinden. Trotz in der Vergangenheit hohen Anteil an Umsetzung dieses Konzeptes in der Unternehmenspraxis, ist es nicht gelungen, die Probleme der klassischen Budgetierung zu lösen. Besonders die fehlende Gesamtvision in Hinblick auf die Ausgestaltung eines effizienten und effektiven Planungs- und Budgetierungssystems sowie die Nichtberücksichtigung von Verhaltensaspekten sind wesentliche Nachteile dieses Konzeptes.

Der wesentlichste Vorteil des Better Budgeting Konzepts ist die Aufwandsverringerung der operativen Planung und Budgetierung. Durch diese Effizienzsteigerung sind für die Erstellung der Budgets weniger Mitarbeiterjahre nötig. Diese gewonnenen Kapazitäten können dann für eine verbesserte Planungsgüte genutzt werden.⁷³ Dennoch ist eine Aufwandsreduzierung nicht immer zwingend, trotz erfolgreicher Einführung des Konzeptes.

4.2 Advanced Budgeting

Das Advanced Budgeting stellt nach Meinung von *Pfläging* kein eigenständiges Konzept dar. Sondern vielmehr eine Art bzw. eine Weiterentwicklung des Better Budgeting. Trotzdem soll es in dieser Arbeit als eigenständiges Konzept und Alternative zur klassischen Budgetierung erläutert werden. *Pfläging* bezeichnet dieses Konzept als „Marke“ von *Horváth & Partners*. *Horváth & Partners* erläutern folgende Prinzipien zur Neugestaltung der Unternehmensplanung auf der Grundlage ihrer ermittelten Potenziale zur Steigerung des Planungs- und Budgetierungsnutzens:

4.2.1 Merkmale

1. **Selbst adjustierend relative Ziele ersetzen die starren (Budget-)Ziele.** Ein fixes Budgetziel ist eine „einmal in der Jahresperiode vorgenommene Festschreibung eines absoluten Ziels für Kosten, Erlöse oder Investitionen, das während der Periode nicht mehr verändert wird, unabhängig davon, wie die Geschäftsentwicklung läuft“. ⁷⁴ Aus Sicht von *Horváth & Partners* sollte sich die Planung und Budgetie-

⁷² Vgl. Rieg 2008, S. 96 ff.

⁷³ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 23 ff.

⁷⁴ Horváth & Partners 2004, S. 11.

rung an sich selbst adjustierten relativen Zielen orientieren. Diese Ziele sollen nicht einmal festgelegte absolute Ziele sein, sondern Ziele, die sich in Abhängigkeit von entsprechenden Bezugsgrößen anpassen.⁷⁵ Die relativen Ziele können z.B. der relative Marktanteil sein.

2. **Der Schwerpunkt liegt auf relevanten Performancegrößen statt rein finanziellen Größen.** Statt ausschließlich monetäre Größen zur Leistungsmessung zu nutzen, sollten auch andere Größen zur Leistungsmessung berücksichtigt werden, wie z.B. Kundenzufriedenheit, etc.
3. **Es sollten alle Leistungsebenen berücksichtigt werden, anstatt bestimmte Bereiche zu fokussieren.** Die klassische Budgetierung erfolgt fast ausschließlich mit Bezug auf Organisationseinheiten und Produkte bzw. Dienstleistungen. Dennoch sollte die Planung und Budgetierung zusätzliche Leistungsebenen betrachten, dazu zählen in erster Linie abteilungsübergreifende Prozesse.
4. **Ersetzung des Inputorientierten Kostenartenfokus durch einen outputorientierten Prozessfokus.** Der klassische Ansatz der Budgetierung ist darauf ausgerichtet den Input für die Leistungserstellung benötigten Ressourcen zu planen. Vielmehr sollten von einer geplanten Leistungsmenge die benötigten Ressourcen und damit die benötigten finanziellen Mittel bestimmt werden. Dies zwingt den Kostenstellenverantwortlichen nicht nur seinen Ressourcenbedarf, sondern auch eine Aussage darüber zu treffen welche Leistung erbracht werden soll.
5. **Benchmark orientierte Ziele statt intern orientierte Ziele.** Die Nutzung benchmark-orientierter Ziele gewährleistet eine ambitionierte, objektive und anspruchsvolle Planung, die für die Betroffenen eine wirkliche Herausforderung darstellt.
6. **Statt einem reinen Jahresbezug sollte eine dynamisch rollierende Sichtweise den Planungsprozess bestimmen.** Die Dynamik der Umwelt fordert eine Anpassung im Planungsprozess weg von den einmal geplanten starren Jahresbudgets hin zu einer dynamisch rollierenden Sichtweise. Dabei sollten Pläne in zeitlichen Abständen überarbeitet und angepasst werden, idealerweise quartalsweise. Weiterhin sollte der Planungshorizont auch über das Geschäftsjahr hinausgehen.
7. **Integrierte strategische Planung statt autonomer strategischer Planung.** Nach dem Verständnis von *Horváth & Partners* sollte die Planung und Steuerung ein integrierter Prozess sein, der sowohl die strategische als auch die operative Planungsdimension ohne Trennung umfasst. Den Rahmen für die operative Planung stellt die strategische Planung, wobei die operative Planung aufzeigen muss wie diese umgesetzt werden soll.⁷⁶
8. **Globalbudgets und relevante Detailbudgets statt detaillierte Budgets für vielerlei Objekte.** Es sollten nur detaillierte Budgets für wesentliche Kostenkategorien erstellt werden. Im Planungsprozess ist die Notwendigkeit des Detaillierungs-

⁷⁵ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 11.

⁷⁶ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 11 ff.

grades von Teilplänen oder Budgets genau zu prüfen. Globalbudgets können z.B. mehrere Kostenarten oder Produktkategorien umfassen.⁷⁷

Weitere Leitmotive des Advanced Budgeting sind:

- 9. Die Verbindung von Teilplänen**, indem sowohl strategische und operative Planung miteinander verbunden sind, also auch die Bilanz-, Finanz- und Erfolgsplanung.
- 10. Budgets mit Zielcharakter**, d. h. das Ausgangspunkt aller Planungsüberlegungen die Strategie ist, wobei sich ihre Ziel und die Zielwerte aus Vergleichen mit den Besten ableiten.
- 11. Verringerung der Planungstiefe**, d.h. detaillierte Planungen sind die Ausnahmen, welche begründet werden müssen ob diese Detaillierung notwendig und sinnvoll ist.
- 12. Budgetflexibilisierung**, weg vom Kalenderjahreshorizont, hin zu einer rollierenden Planung mit kürzerem zeitlichem Planungshorizont zur Berücksichtigung des Informationsstandes der Umfeldturbulenz je Geschäftsbereich.⁷⁸

Zusammenfassend zu den Merkmalen und Prinzipien des Advanced Budgeting lässt sich sagen, dass die Grundpfeiler aus einer IT-gestützten, rollierenden, sich an Zielen orientierende, integrierten strategischen und operativen Planung unter Berücksichtigung des Unternehmensumfeldes bestehen.⁷⁹

4.2.2 Instrumente des Advanced Budgeting

Ähnlich wie beim Beyond Budgeting (siehe 4.3) können eine Vielzahl von Instrumenten genutzt werden (mögliche Instrumente siehe 4.3.2). Der Unterschied zum Beyond Budgeting ist das im Advanced Budgeting Konzept nicht alle Instrumente genutzt werden müssen, um das Konzept bestmöglich zu implementieren. Der Werkzeugkasten sollte je nach Organisation und deren Entwicklungsstufe sowie deren Umweltbedingungen in unterschiedlichsten Kombinationen Gebrauch machen. So ist z. B. eine Balanced Scorecard nicht unbedingt nötig, um das Konzept des Advanced Budgeting durchzusetzen.⁸⁰

⁷⁷ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 11 ff.

⁷⁸ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 57.

⁷⁹ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 58.

⁸⁰ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 58.

4.2.3 Bewertung des Advanced Budgeting

Im Gegensatz zum Beyond Budgeting kann die Implementierung des Advanced Budgeting Ansatzes schrittweise erfolgen. *Horváth & Partners* schätzen die Chancen einer erfolgreichen Umsetzung dieses Konzeptes als äußerst hoch ein, da der Umbau des gesamten Managementsystems kein explizites Ziel ist. Vorrangiges Ziel dieses Konzeptes ist die nachhaltige Verbesserung der Effizienz und Effektivität von Planung und Budgetierung. Dennoch müssen sich auch die Führungskräfte an dieses Konzept gewöhnen und sich darauf um- bzw. einstellen.⁸¹

Eine erfolgreiche Implementierung bewirkt laut *Horváth & Partners* eine Steigerung der Planungsqualität und einer Verringerung des Budgetierungsaufwandes. Besteht die Möglichkeit in einem stabilen Umfeld zu planen, dann ist auch der Einsatz von (Jahres-) Budgets sinnvoll und denkbar. In Geschäftsbereichen, in denen jedoch keine verlässliche Einschätzung über zukünftige Umweltzustände getroffen werden können, muss mit weniger detaillierten Zielgrößen gesteuert werden.⁸²

Die Nutzung selbst adjustierender Ziele bringt einige Schwierigkeiten mit sich. Ist z. B. die Zielgröße der Marktanteil und sollte das Marktvolumen sinken, dann würde auch das Ziel des Budgetverantwortlichen sinken, welches dann im Konflikt zu den Interessen der Shareholder steht (Trade-Off). Weiterhin könnte ein Problem darin bestehen, wenn sich das Ziel ständig ändert und der Kostenstellenverantwortliche nicht weiß, welches sein aktuelles Ziel ist und somit ständig bei seinem Vorgesetzten bzw. Controller erfragen muss, welches Ziel er denn hat. Dieses Beispiel verdeutlicht, dass nicht alle Leit motive bzw. Prinzipien unbedingt für ein Unternehmen vorteilhaft sein müssen.

Die Unterscheidung von Advanced Budgeting zu Better Budgeting ist kritisch zu hinterfragen, da beide Konzepte fixierte Leistungsverträge nutzen und versuchen die klassische Budgetierung zu verbessern. Unterschiede zwischen diesen beiden Konzepten sind nur im Detail ersichtlich. Fraglich ist, ob ein von einer Unternehmensberatung entwickeltes Konzept als seriöse Wissenschaft bezeichnet werden kann oder ob es doch nur eine Marke ist, um Beratungsleistung zu verkaufen.

4.3 Beyond Budgeting

Das Beyond Budgeting („Jenseits von Budgetierung“), in jüngerer Zeit auch „Beta-Kodex“ genannt, ist eine radikale Abkehr vom bisherigen Führungs- und Budgetierungsprozess.⁸³

⁸¹ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 58.

⁸² Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 55 ff.

⁸³ Vgl. Hope/Fraser 1999, S. 25.

Es verzichtet auf die herkömmliche Budgetierung und nimmt die erforderlichen Funktionen durch andere Instrumente wahr.⁸⁴ *Pfläging* sieht Beyond Budgeting als Gegenpart zum tayloristischen Management, dem Modell von „Weisung und Kontrolle“. Das Beyond Budgeting Konzept kann sich im Gegensatz zu dem tayloristischen Modell an Dynamik und Komplexität anpassen. Weiterhin sieht es den Menschen, im Gegensatz zum Taylorismus, grundsätzlich als talentiert und motiviert an.⁸⁵

4.3.1 Merkmale

Hope & Fraser fassen die Charakteristik dieses Konzeptes in 12 Prinzipien zusammen:

1. Durch **gemeinsame Werte und Self-Governance** in Verbindung mit klaren Führungsrichtlinien und Grenzen der Entscheidungsfreiheit der dezentralen Manager sollen diese in die Lage versetzt werden, schnell Entscheidungen innerhalb der vorgegeben Grenzen zu treffen. Die Entscheidungsträger sollen dabei zügig auf Marktereignisse reagieren können.
2. **Empowerment dezentraler Manager**: durch die Bildung von möglichst vielen Profit Centern und die Übertragung von Ressourcen an diese, soll den Verantwortlichen Managern dieser Center die Möglichkeit gegeben werden, ihre „eigene kleine Firma“ zu führen
3. Die **dezentralen** Manager erhalten **Verantwortung** für Ihre Ergebnisse relativ zu den Wettbewerbern oder anderen Profit Centern. *Hope & Fraser*: „Make people accountable for achieving competitive outcomes, not for meeting functional targets“
4. Das Beyond Budgeting Konzept sieht eine **netzwerkartige Organisation**, anstelle einer klassischen multidivisionalen Organisation vor. Die netzwerkartige Organisation bietet große Flexibilität, richtige Zuordnung von Humanressourcen und sie liefert einen Beitrag zu einer Unternehmenskultur die durch Verantwortung, Vertrauen und Loyalität gekennzeichnet ist.
5. Anstelle der Koordination durch Pläne oder Budgets erfolgt diese durch eine **marktähnliche Koordination**, indem die Profit Center sich auf einem internen Markt sich gegenseitig als Kunden bzw. Dienstleister betrachten. Die Leistungen und Preise müssen dabei wettbewerbsfähig und zufriedenstellend sein.
6. Aufgabe des Managements ist, den dezentralen Managern die erforderlichen Werkzeuge zu geben, um die Vorteile des Beyond-Budgeting Konzeptes vollständig zu nutzen. Diese soll durch **Coaching und Challenging** erfolgen.

⁸⁴ Vgl. Horváth 2006, S. 232.

⁸⁵ Vgl. www.xing.com, Gruppe: Beyond Budgeting, Forum: Warum sich Beyond Budgeting durchsetzen und die gängige Betriebswirtschaftslehre verdrängen wird, eingesehen 22.08.2013.

7. Die **Zielvorgaben** sollen **relativ zum Wettbewerb** gesetzt werden.⁸⁶ Durch dieses Prinzip passen sich die Zielvorgaben an dynamische Umweltbedingungen selbständig an und bleiben auf einem herausfordernden Schwierigkeitslevel. Sind keine Vergleichswerte vorhanden, sollte sich an relativen Vergangenheitswerten orientiert werden.⁸⁷
8. Der **Strategieentwicklungsprozess** sollte **rollierend** nach passenden Zyklen durchgeführt werden. Dabei sollte bevorzugt die Balanced Scorecard als Instrument genutzt werden. Unter einer Balanced Scorecard versteht man ein Instrument zur Strategiebildung unter Einbeziehung monetärer und nichtmonetärer Kennzahlen.
9. Durch eine kalenderunabhängige **rollierende Prognose** sollen die dezentralen Manager ständig in die Lage versetzt werden, ihre Strategien und Investitionen an neue Umweltbedingungen anzupassen. Dies soll die Konzentration auf das Geschäftsjahr verhindern, um Effekte wie das „Dezemberfieber“ zu vermeiden. Zum Einsatz könnten dabei Früherkennungssysteme kommen, die die Aktualität der Inputs für die rollierende Prognose sicherstellen.
10. Die **Ressourcenallokation** sollte nicht wie bei der klassischen Budgetierung zentral erfolgen, sondern **flexibel** von den dezentralen Geschäftseinheiten. Die Unternehmensleitung sollte nur einen Kalkulationszinsfuß für die Investitionsprojekte vorgeben.
11. Das Beyond Budgeting Konzept zieht eine **Selbstkontrolle** im Gegensatz zur Fremdkontrolle vor. Die Abweichungen werden zwar dem zentralen Führungsmangement übermittelt, dieses sollte aber nur unterstützend bei Problemen eingreifen.
12. Anstelle der direkten Verbindung der Prognose mit dem Anreizsystem erfolgt stattdessen beim Beyond Budgeting Konzept eine am **relativen** Erfolg einer Einheit oder des Unternehmens orientierte, **teambasierte Vergütung**.⁸⁸

4.3.2 Instrumente des Beyond Budgeting

Zur Umsetzung der zwölf Prinzipien des Beyond Budgeting werden in der Praxis keineswegs völlig neue Instrumente genutzt. Die folgenden von *Horváth* zusammengefassten Instrumente, gemeinsam genutzt, verstärken die Umsetzung des Beyond Budgeting Konzeptes in der Unternehmensrealität.

⁸⁶ Vgl. bspw. Pfläging 2003, S. 280.

⁸⁷ Vgl. Weber/Linder 2008, S. 38.

⁸⁸ Vgl. Weber/Linder 2008, S. 35 ff.

1. **Unternehmensweite Management-Informationssysteme** sind in heutiger Zeit unverzichtbar. Diese Systeme sollten sich aber an der Unternehmensstrategie orientieren und flexibel genug sein, um sich an Entwicklungen des Geschäfts anpassen zu können.
2. Das wichtigste Instrument im Beyond Budgeting Konzept ist die **Balanced Scorecard**. Eine gut implementierte Balanced Scorecard, bildet einen belastbaren strategischen Rahmen, an dem sich alle Führungskräfte jeder Hierarchiestufe unabhängig orientieren können.
3. Das **Activity-based Management** ist ein wichtiges Instrument des operativen Managements. Das Activity-based Management kann z.B. im Vertriebsbereich auf Basis der Prozesskosten die jeweilige Kundenprofitabilität gemessen und mittels Benchmarking ermittelt werden.
4. Das **Value-based Management** unterstützt mit den wertorientierten Ansätzen das operative Management dabei, selbständig Entscheidungen zu treffen. Dabei ist keine Genehmigung höherer Hierarchiestufen nötig. Die getroffenen Entscheidungen sollten aber mit einer Wertsteigerung bzw. Werterhaltung als Voraussetzung vereinbar sein.⁸⁹
5. **Rollierende Forecasts** sollten die herkömmliche jahresorientierten Prognosen ersetzen. Der jährliche Budgetzyklus sollte zu einem gleichbleibenden Zeitraum von fünf bis acht Quartalen übergehen, um weise Entscheidungen auf einer verbesserten Informationsbasis zu fällen.
6. Wie bereits mehrfach erwähnt, gehört das **Benchmarking** zu den wichtigsten Instrumenten des Beyond Budgeting. Dieses Instrument dient dazu, den Erfolg einer Unternehmenseinheit mit anderen Vergleichsgruppen zu bewerten. Dabei können sowohl interne als auch externe Benchmarks zum Vergleich gewählt werden. Diese Benchmarks ersetzen die Erfolgsindikatoren, welche zuvor durch Budgetgrößen und deren Erreichung repräsentiert wurden.⁹⁰
7. *Rickards* nennt auch noch ein weiteres Steuerungssystem, welches zur Umsetzung des Beyond Budgeting dienlich ist: das **Customer Relationship Management**. Da das Beyond Budgeting auch auf nicht monetäre Ziele zurückgreift, kann mit Hilfe des Kundenbeziehungsmanagement die oft nicht monetären Anforderungen der Kunden in den Steuerungsprozess mit einbezogen und dadurch langfristig stabile Kundenbeziehungen aufgebaut werden.⁹¹

⁸⁹ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 45 ff.

⁹⁰ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 46 ff.

⁹¹ Vgl. Rickards 2007, S. 35.

4.3.3 Umsetzung des Beyond Budgeting

Viele Vertreter des Beyond Budgeting vertreten die Meinung, dass es wenig bringt, nur wenige einzelne Prinzipien des Beyond Budgeting umzusetzen. Das Beyond Budgeting könne nur seine volle Wirkung durch die Umsetzung aller Prinzipien entfalten, denn Beyond Budgeting ist ein geschlossenes und unteilbares Konzept. Beyond Budgeting soll aber nicht als starres System verstanden werden, sondern es soll sich an die jeweilige Situation im Unternehmen anpassen. Dabei soll es an die Bedürfnisse des Unternehmens angepasst werden. Eine sofortige Umsetzung ist allerdings nur schwer realisierbar, deshalb soll diese in zwei Schritten nach *Hope & Fraser* erfolgen⁹²:

1. Im ersten Schritt sollen die ersten sechs Prinzipien, die sich an einem adaptiven Führungsprozess orientieren, umgesetzt werden. Dazu gehört die Umstellung auf relative Ziele auf der Grundlage externer Vergleichswerte, die Einführung einer Leistungsbewertung von Teams im Nachhinein, eine kontinuierliche Planung, eine flexible Ressourcenallokation, die Koordination über Marktpreise innerhalb des Unternehmens und transparente Informationen für alle Mitarbeiter.⁹³ Nach Aussage von *Hope & Fraser* kann diese Umsetzung bereits zu Kosteneinsparungen, schnellerer Reaktion auf Umwelteinflüsse und besserer strategischer Ausrichtung führen.⁹⁴
2. Im zweiten Schritt soll eine neue dezentralisierte Führungsorganisation, gemäß den weiteren sechs Prinzipien des Beyond Budgeting, aufgebaut werden. Zu diesen sechs Prinzipien gehört das Aufstellen eines klaren Regelwerkes zur Überwachung und Kontrolle, das Einführen einer Hochleistungskultur, Entscheidungsfreheiten der dezentralen Manager, die Teamverantwortung und Teamorganisation, die Verantwortung für Kunden und die Einführung einer offenen und ethischen Unternehmenskultur. Die oberste Führungsebene sollte dabei Verantwortung abgeben und weniger im Detail kontrollieren und mehr Vertrauen in die Mitarbeiter zeigen.⁹⁵

4.3.4 Bewertung des Beyond Budgeting

Der Fokus des Beyond Budgeting liegt weniger auf den Instrumenten, sondern vielmehr auf einer veränderten Denkhaltung im gesamten Unternehmen, aber vor allem bei Füh-

⁹² Vgl. Rieg 2008, S. 163.

⁹³ Vgl. Rieg 2008, S. 152 ff.

⁹⁴ Vgl. Rieg 2008, S. 163.

⁹⁵ Vgl. Rieg 2008, S. 163 i.V.m. S. 157 ff.

rungskräften. Dieses Konzept fordert von allen Beteiligten eine radikale Abkehr bisheriger Budgetierungsprozesse und Organisationsstrukturen.⁹⁶

Weber & Linder unterziehen das Konzept des Beyond Budgeting einer kritischen Bewertung, indem die potentiellen Problembereiche in der Praxis dargestellt werden:

- Probleme bei der Umstellung auf horizontale, marktähnliche Koordination (Ermittlung Verrechnungspreise: koordinationsoptimal versus motivationsoptimal oder analytisch versus Aushandlung),
- Probleme durch Umstellung für steuerrechtliche Rahmenbedingungen in internationalen Konzernen, Umstellung von Budgets auf Verrechnungspreise kann noch komplexer werden
- Probleme bei flexibler Ressourcenverteilung über zentrale Kalkulationszinsfüße: Problem der Ermittlung, nur bei vollkommenen Kapitalmarkt mit Capital-Asset-Pricing-Model bestimmbar. Möglichkeit der Koordinations- und Motivationsprobleme, da dieses Vorgehen besonders Beschaffungs-, Produktions- und Absatzverbunde wenig berücksichtigt
- Problem der im Beyond-Budgeting-Modell implizierten Prämissen über Menschen im Unternehmen (Theorie Y)
- Umsetzungsproblem bei Unternehmen auf regulierten Märkten (Telekommunikation, Postdienstleistungen, Gas- und Energieversorgung, etc.)
- Akzeptanzproblem, da auf Organigramme verzichtet wird. Folgen davon können unklare Informations- und Abstimmungswege sein, die nicht unbedingt einfacheres und besseres Zusammenarbeiten bewirken.⁹⁷

Rieg bewertet ebenfalls das Konzept sehr kritisch. Die Prinzipien des Beyond Budgeting entstammen aus den Erkenntnissen aus mehr als 20 Fallstudien und der darauffolgenden Diskussion des BBRT (Beyond Budgeting Roundtable). Eine Induktion und Verallgemeinerung aus 20 Fallstudien auf alle Unternehmen der Welt ist fragwürdig und ein wesentlicher Kritikpunkt von *Rieg*.

4.4 ICV-Konzept – Moderne Budgetierung

Der Facharbeiterkreis „Moderne Budgetierung“ des ICV (Internationaler Controller Verein) hat in seiner Arbeit im Zeitraum von November 2007 bis Dezember 2011 ein Konzept mit der Bezeichnung „Moderne Budgetierung“ entwickelt. Dieses Konzept ist, ähnlich wie das Advanced Budgeting, kein eigenes Konzept, sondern auch eine Art des Better Budgeting

⁹⁶ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 47.

⁹⁷ Vgl. Weber/Linder 2008, S. 42 ff.

unter einem anderem Namen, trotzdem soll es in dieser Arbeit als Alternative zur klassischen Budgetierung dargestellt werden.

Als integriertes Konzept verknüpft es die Budgetierung mit der Strategie, den Zielen und dem Managementsystem. Die Einteilung der Aspekte dieses Konzeptes erfolgt in zwei Gruppen: Prozesse und Strukturen sowie Planungsinhalte. Folgende Übersichten bilden die wesentlichen Gestaltungsempfehlungen einer modernen Budgetierung ab.^{98 99}

Prozesse und Strukturen		
Einfachheit	Flexibilität	Integration
- Detaillierung verringern	- Unterjährige Reaktionsfähigkeit erhöhen	- Strategische und operative Planung verknüpfen
- Aufbau des Budgetierungs-systems vereinfachen	- Forecasting kontinuierlich durchführen	- Maßnahmenplanung integrieren

Planungsinhalte		
Organisation abbilden	Wertschöpfung abbilden	Absichten klar machen
- Pläne vertikal und horizontal integrieren	- Geschäftsmodell abbilden	- Mitarbeiter einbinden
- Top-down orientiert planen	- Outputfokus forcieren	- Adressatenorientierung sicherstellen

Tabelle 1: Dimensionen der Modernen Budgetierung

4.4.1 Gestaltungsempfehlungen und Merkmale der Modernen Budgetierung

Die Gestaltungsempfehlungen für die Prozesse und Strukturen sowie für die Planungsinhalte zeichnen sich jeweils durch drei Merkmale aus:

4.4.1.1 Einfachheit

Auf Grundlage, dass leicht verständliche Prozesse die Chancen für eine Akzeptanz und Nutzung steigern und diese dann leichter an Veränderungen angepasst werden können, ist dieses Gestaltungsmerkmal hervorgegangen. Der ICV nennt dazu vier Ansatzpunkte der praktischen Umsetzung:

⁹⁸ Vgl. auch ICV-Facharbeiterkreis: Moderne Budgetierung 2009.

⁹⁹ Vgl. Schäffer, Weber, Mahlendorf 2012, S. 12.

1. **Detaillierung verringern**, durch eine kritische Hinterfragung der vorhandenen Detaillierung und eine Beschränkung auf wenige wesentliche Kennzahlen.
2. **Aufbau und Ablauf der Budgetierung vereinfachen**, durch Definition der Aufbauorganisation der Planung und Budgetierung, indem die Planungsverantwortlichkeiten festgelegt werden. In einem zweiten Schritt sollte die Definition der Ablauforganisation der Planung und Budgetierung erfolgen. Dabei muss der Budgetprozess verständlich dargestellt und alle relevanten Schritte transparent gemacht werden.
3. **Planungsprozess konsequent einhalten**, durch Aufbau einer integrierten Planung. Zeit und Ressourcen können durch eine verringerte Zahl an Verhandlungsrunden gesenkt werden. Auch können bereits die zu verwendeten Instrumente und Tools in der Planung und Budgetierung festgelegt werden. Beispiele für diesen Schritt sind ein Budgetfahrplan, Planungsformularen und eine Planungssoftware mit voreingestellter Planungsstruktur.
4. **Einsatz der richtigen Instrumente**, indem die Systeme und Prozesse vorgelebt, mitgetragen und verbessert werden. Die wesentlichsten Planungsprämissen und alle Planungsannahmen müssen dokumentiert werden, um die Nachvollziehbarkeit zu gewährleisten. Ein Kontinuierlicher Verbesserungsprozess (KVP) schließt das Management und die planenden Bereiche mit ein. Nur nutzenbringende Instrumente und Methoden sollen für eine optimale Detaillierung eingesetzt werden.¹⁰⁰

4.4.1.2 Flexibilität

Durch Flexibilität bzw. Anpassungsfähigkeit sollen dynamische Umweltbedingungen berücksichtigt werden. Dazu ist eine Bereitschaft für Änderungen, Sensitivitäten und Szenarien nötig. Dazu nennt der ICV drei Ansatzpunkte:

1. **Unterjährige Reaktionsfähigkeit schaffen**, z.B. durch Einplanung von zentralen Budget-Sonderposten für unterjährige Spezialprojekte oder anlassbezogene Übertragung von Budgets in das Folgejahr
2. **Forecasting kontinuierlich durchführen** aufgrund einer zunehmend volatilen Umfeldentwicklung. Dabei ist ein traditioneller Forecast, eine Teilrollierung oder ein rollierender Forecast möglich.
3. **Sensitivitäten und Szenarien berücksichtigen**, um aufzuzeigen wie sich geplante Werte in Zukunft verhalten könnten. Darauf aufbauend können bereits Maßnahmen für bestimmte Szenarien geplant werden. Im Fall eines Eintritts angenommener Szenarien, können die vordefinierten Maßnahmenpakete reaktionsschnell umgesetzt werden.¹⁰¹

¹⁰⁰ Vgl. Gleich et al. 2013, S. 38 ff.

¹⁰¹ Vgl. Gleich et al. 2013, S. 41 ff.

4.4.1.3 Integration

1. **Planungsebenen verknüpfen** bedeutet, dass die strategische Planung mit der operativen Budgetplanung verzahnt werden soll. Strategische Zielvorgaben sind eine wesentliche Voraussetzung für die operative Planung. Des Weiteren sollte der Budgetprozess von der Strategieentwicklung zeitlich entkoppelt werden, trotzdem müssen strategische Themen und Prämissen vor dem operativem Budgetierungsprozess besprochen und als Prämissen in die operative Planung eingearbeitet werden. Durch Top-down-Zielvorgaben, wie z.B. Umsätze oder Kosten, werden Verhandlungs- und Neuplanungsschleifen vermieden. Ergebnisse und Erkenntnisse aus der operativen Budgetplanung müssen in die folgende strategische Planung einfließen. Die Realisierbarkeit der Pläne kann durch einen Vergleich mit dem Vorjahresplan geprüft werden (Plan-Plan-Vergleich).
2. **Anreizsystem ausbalancieren** bedeutet, dass eine teilweise Kopplung zwischen Anreizsystem und Plan empfohlen wird, aber unter Berücksichtigung weiterer Zielperspektiven. Das Zielsystem kann dabei mehrdimensional gestaltet werden in z.B. persönliche Bereichs- und Unternehmensziele, finanzielle und nicht finanzielle Kennzahlen und in Kurzfrist- als auch Langfristkomponenten.
3. **IT-Systeme unterstützend einsetzen**, um eine einheitliche Datenbasis sicherzustellen. Dazu können Data Warehouses eingesetzt werden.¹⁰²

Weiterhin werden drei Empfehlungen zur Festlegung der wichtigsten Fundamente für die Planungsinhalte gegeben:

4.4.1.4 Wertschöpfung abbilden

Die Planung soll die einzelnen Schritte der Wertschöpfung im Unternehmen abbilden. Der ICV gibt dazu drei Empfehlungen zur Abbildung der Wertschöpfung in der Budgetierung:

1. **Geschäftsmodell abbilden**, beantwortet die Frage darauf, wie die Prozesse gestaltet werden sollen, um die Kundenanforderungen zu erfüllen. Der Fokus sollte dabei auf die Markt- und Kundensicht liegen und nicht auf rechtliche Gesellschaften. Die Beiträge der einzelnen Bereiche/Einheiten zur Zielerreichung sind ebenso in der Planung zu berücksichtigen, wie Engpässe oder Restriktionen.
2. **Outputfokus forcieren** bedeutet, dass ausgehend von den Umsatz- und Ergebniszielen, die dazu benötigten Ressourcen zu planen sind. Weiterhin sollte auch die Konkurrenz und deren strategische Absichten berücksichtigt werden.
3. **Relative Ziele ergänzend einsetzen**. Dazu werden Ziele mit Vergleichsgruppen, z.B. zum größten Mitkonkurrenten – herangezogen. Der Erhebungsaufwand der

¹⁰² Vgl. Gleich et al. 2013, S. 43 ff.

externen Daten und deren Vergleichbarkeit sollten auf Ihren Nutzen geprüft werden.¹⁰³

4.4.1.5 *Organisation abbilden*

Um den Mitarbeitern Orientierung zu geben und die Aufgabenverteilung und Verantwortung zu verdeutlichen, sollte die Organisation abgebildet werden, um die Verantwortlichkeit der Einheiten und Mitarbeiter zu stärken.

1. **Pläne vertikal und horizontal abstimmen**, d.h. wesentliche Zielsetzungen werden durch einen Top-down-Prozess vorgegeben, aber es werden auch Bottom-up-Initiativen zugelassen, um Demotivation bei unerreichbaren Vorgaben zu vermeiden. Die zu erbringenden Beiträge zur Zielerreichung des Budgets werden an jeden einzelnen beteiligten Mitarbeiter kaskadisch (stufenweise) kommuniziert. Auf horizontaler Ebene sollten die Teilpläne ebenfalls zueinander abgestimmt werden, als Instrument empfiehlt sich dazu die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung.
2. **Maßgebliche interne Leistungen verrechnen**, meint die Verrechnung der Gemeinkosten auf Vor-, Hilfs- oder Verrechnungskostenstellen nach dem 80-20-Prinzip. Nur maßgebliche interne Leistungen werden nach Inanspruchnahme verrechnet. Zentrale Kostenblöcke, welche nicht verrechnet werden, sollten in regelmäßigen Abständen, durch z.B. Prozess- oder Wertanalysen hinterfragt werden.¹⁰⁴

4.4.1.6 *Absichten klären und kommunizieren*

Mit dem Ziel einer wirksamen Delegation und einer verbesserten Akzeptanz der Mitarbeiter sollen die Ziele und Absichten eines Plans durch folgende zwei Empfehlungen kommuniziert werden:

1. **Mitarbeiter** in den Planungs- und Budgetierungsprozess **einbinden**, indem die Ziele und Absichten klar verdeutlicht werden und vor allem der Kern des Plans dargestellt wird. Des Weiteren sollen die Mitarbeiter am Ausplanen der Top-down-Vorgaben beteiligt werden und konkrete Maßnahmen planen, um diese Ziele zu erreichen. Durch fortlaufende Informationen zu Gründen für bestimmte Maßnahmen und Tätigkeiten kann das Verständnis der Mitarbeiter verbessert werden. Das Budget gilt dabei als Kommunikationsinstrument.
2. **Adressatenorientierung sicherstellen** fordert, dass klare Botschaften in der Berichterstattung kommuniziert werden und es zu keinen Zahlenfriedhöfen kommt. Des Weiteren sollte die Berichterstattung weitere Analysen zulassen und bereits

¹⁰³ Vgl. Gleich et al. 2013, S. 46 ff.

¹⁰⁴ Vgl. Gleich et al. 2013, S. 49 ff.

eingefügte Kommentare sollten sich auch in Abweichungsanalysen und Forecasts wiederfinden.¹⁰⁵

4.4.2 Bewertung des ICV-Konzeptes

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass dieses Konzept der Modernen Budgetierung Unternehmen die Möglichkeit bietet, Planungs- und Steuerungssysteme systematisch nach individuellem Bedarf auszurichten. Die operative Planung soll wieder auf den Kern ihrer Funktion zurechtgestutzt werden, um ein besseres Aufwand-Nutzen-Verhältnis beim Einsatz dieser Instrumente zu erzielen.¹⁰⁶

Die Begründer dieses Konzeptes betonen, dass es kein „Patentrezept“ ist und dieses nicht unreflektiert von Unternehmen übernommen werden sollte. Das Unternehmen sollte auf diesen fundierten Empfehlungen ein passendes System selbständig aufbauen.¹⁰⁷

Den Unterschied des Ansatzes der Modernen Budgetierung zu den alternativen Ansätzen – Better Budgeting, Advanced Budgeting und Beyond Budgeting – beschreibt *Gänßlen* (Vorsitzender des ICV) so: „Im Gegensatz zu den genannten Ansätzen handelt es sich bei der „Modernen Budgetierung“ um kein neues Managementkonzept. Es gibt keine einheitliche „Moderne Budgetierung“, die für alle Unternehmen passend ist. Kein „One size fits all“-Ansatz, sondern ein Transfer von Best-Practice-Ideen in Form einer Tool-Box.“¹⁰⁸ Diese Tools, sollten auf die jeweiligen Unternehmen und deren Kultur sowie Strategie angepasst werden.¹⁰⁹

Röößli und *Bunce* kritisieren das Konzept der Modernen Budgetierung, weil dieses Konzept nicht systematisch bei der problematischen Doppelnatur von Budgets ansetzt. Diese besagt, dass Budgets gleichzeitig Ziel und Plan sind, obwohl zur Erreichung eines Ziels mehrere Pläne möglich sind. Dieser kontraproduktive Effekt führt in immer dynamischeren Zeiten zu steigenden Spannungen und schwerwiegenden Fehlleistungen.¹¹⁰

Abschließend ist festzustellen, dass das Konzept der Modernen Budgetierung sich auf die Kernfunktionen der Budgetierung fokussiert. Dennoch ist fraglich, ob die genannten Gestaltungsempfehlungen wirklich neuartig sind. In wie weit unterscheidet sich dieses Kon-

¹⁰⁵ Vgl. Gleich et al. 2013, S. 50 ff.

¹⁰⁶ Vgl. Gleich et al. 2013, S. 52.

¹⁰⁷ Gleich et al. 2013, S. 37.

¹⁰⁸ Gänßlen, Gleich, Schulze 2013, S. 17.

¹⁰⁹ Vgl. Gänßlen, Gleich, Schulze 2013, S. 17.

¹¹⁰ Vgl. Röößli/Bunce 2012, S. 23 ff.

zept wirklich von den Konzepten des Better- und Advanced Budgeting? Aufgrund einer weniger erfolgreichen Einführung des Beyond Budgeting Konzeptes in der Praxis ist fraglich, ob Unternehmen es wagen, ein weiteres Konzept zu akzeptieren und einzuführen versuchen.

4.5 Erläuterung der wichtigsten Merkmale der alternativen Konzepte

4.5.1 Rollierende Planung und rollierende Forecasts

Alle beschriebenen alternativen Ansätze zur traditionellen Budgetierung fordern die Nutzung einer rollierenden Planung und Prognose (Forecast). Doch nach Ansicht des derzeitigen Chefcontrollers der APE/D ist dieses Instrument mit zusätzlichem Aufwand verbunden, weil es durch mehrmalige unterjährige Prognose und Planung zu zusätzlichem Aufwand führt, ohne wirklichem zusätzlichem Nutzen und Informationsgehalt.

Die rollierende Planung ist gekennzeichnet durch vier Merkmale:

1. Konstanter Zeithorizont unabhängig vom Geschäftsjahr;
2. Regelmäßige Erstellung, z.B. quartalsweise;
3. Geringe Detaillierung;
4. Fokus auf wesentliche monetäre und nicht monetäre Kenngrößen eines Unternehmens.^{111 112}

Die rollierende Planung dient der Entscheidungsfindung und Gestaltung der Zukunft durch Konkretisierung der Jahresziele, Maßnahmen, welche ggf. geändert werden können, und einer Änderung der ursprünglichen Ziele.

Die rollierende Planung ist nicht zu verwechseln mit der rollierenden Prognose (rolling/rollierender Forecast). Bei der rollierenden Prognose geht es um eine fortlaufende Hochrechnung künftigen Geschehens. Der Unterschied besteht darin, dass es um eine Vorhersage geht. Die rollierende Prognose ist die Basis bzw. Grundlage für die rollierende Planung.

Der Unterschied zur klassischen Jahresplanung besteht darin, dass mehrere Prognosen über kürzere Zeiträume mehr Daten liefern, um ggf. schneller reagieren zu können. Durch eine Abkehr vom Geschäftsjahr bewirkt die Rollierung eine Dynamisierung. Prognosen,

¹¹¹ Vgl. Rieg 2013, S. 58.

¹¹² Vgl. auch Rieg 2008, S. 82 ff.

Zielbildung und Handeln werden nicht einmal jährlich, sondern als fortlaufender Führungs- und Steuerungsprozess verstanden.

Die Planung und Prognose sollten sich in der Häufigkeit und ihrem Zeithorizont an die Notwendigkeiten der Unternehmenssteuerung anpassen, als auch an der Umweltdynamik der Branche (z.B. Einzelhandel, Maschinenbau).¹¹³

Folgende Abbildung stellt drei Möglichkeiten der Nutzung von Forecasts dar:

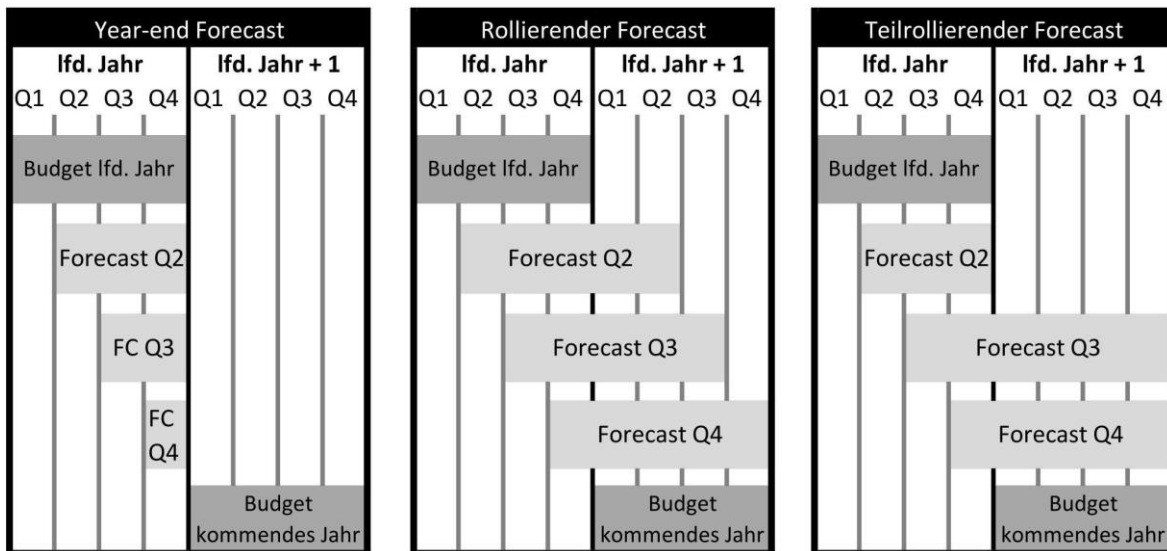


Abbildung 4: Übersicht Forecast-Ansätze¹¹⁴

Eine zusätzliche Alternative zum klassischen year-end Forecast und dem rollierenden Forecast ist der teilrollierende Forecast. Dieser Forecast ist auf vollständige Jahresperioden ausgerichtet. In der Praxis kann der klassische Forecast in der ersten Jahreshälfte bis zum Jahresende durchgeführt werden und der rollierende Forecast in der zweiten Jahreshälfte bis zum Jahresende des Folgejahres (siehe Abb. 4). Dieser Forecast liefert dadurch frühzeitig Informationen für das kommende Budgetjahr und kann damit auch für die Zielsetzung verwendet werden.¹¹⁵

Durch den zusätzlichen Planungs- und Prognoseaufwand lässt sich zunächst vermuten, dass ein zusätzlicher Arbeitsaufwand entsteht. Doch durch „kürzere Planungszeiträume bei gleichzeitiger Reduktion der Detaillierungstiefe kann in vielen Anwendungsfällen der Aufwand für die Planung gesenkt werden!“¹¹⁶ Weiterhin sollte der Forecast auf aggregier-

¹¹³ Vgl. Rieg 2013, S. 58 ff.

¹¹⁴ Vgl. Becker, Leyk, Riemer 2013, S. 131.

¹¹⁵ Vgl. Becker, Leyk, Riemer 2013, S. 131.

¹¹⁶ Horváth & Partners 2004, S. 103.

ter Ebene möglichst automatisiert unter Verwendung von Trends und Statistiken stattfinden, um den Aufwand zu reduzieren.¹¹⁷

Vorteil des rollierenden Forecast ist die erhöhte Flexibilität, indem sie häufiger und frühzeitiger Prognosen liefert und ggf. Maßnahmen ergriffen werden können, um die Ziele zu erreichen. Dadurch können auch die Ressourcen und Kapazitäten des Unternehmens zielgerechter eingesetzt und ausgelastet werden. Controller und Manager werden auch ständig mit der wandelnden Realität konfrontiert, welches ein besseres Verständnis für die operativen dezentralen Einheiten zur Folge haben kann.

Die rollierende Prognose und Hochrechnung bringt in der Praxis aber auch einige Nachteile und Probleme mit sich. Da in den meisten Unternehmen immer noch die Jahresvorgaben mit der Vergütung gekoppelt sind, spielt für die meisten Mitarbeiter die unterjährige rollierende Planung keine große Rolle und es wird sich vielmehr auf die Erfüllung der Jahresaufgaben konzentriert.¹¹⁸

Eine rollierende Planung macht auch nur Sinn, wenn diese auf einer geänderten Informationsslage beruht. Die APE/D erhält nur einmal im Jahr Marktforschungsdaten zur Planung. Deshalb macht es für diese Organisationseinheit wenig Sinn, mehrmals im Jahr auf derselben Informationsgrundlage zu planen.¹¹⁹

Des Weiteren kann dieser zusätzliche Planungsaufwand auch als Überwachung und steigender Leistungsdruck empfunden werden, dies kann eine Demotivation der Mitarbeiter zur Folge haben. Durch stärkere Einmischung des Managements in das operative Geschäft und durch häufigere Abweichungsermittlung mit Folge einer Plan- und Zielanpassung können Mitarbeiter verunsichert werden.

Eine Einführung der rollierenden Planung ist mit einem hohen Implementierungsaufwand verbunden, da für ein funktionierendes rollierendes System die Software, Methoden und Inhalte bestimmt und integriert werden müssen um diesen Prozess möglichst zu automatisieren.

Ein weiterer Kritikpunkt besteht darin, dass bei erwarteter (prognostizierter) Zielverfehlung die Ziele reduziert werden können oder Mitarbeiter keine klaren Vorgaben mehr erhalten. Jede Zielverfehlung lässt sich durch die ständigen Prognosen und geänderten Umständen rechtfertigen.¹²⁰

¹¹⁷ Vgl. Becker, Leyk, Riemer 2013, S. 131.

¹¹⁸ Vgl. Becker, Leyk, Riemer 2013, S. 64 ff.

¹¹⁹ Vgl. Argyle, T. 2013: Persönliches Interview, geführt vom Verfasser, Limburgerhof, August 2013.

¹²⁰ Vgl. Becker, Leyk, Riemer 2013, S. 64 ff.

Die praktische Verwendung rollierender Forecasts in Unternehmen wird in Kapitel 5.1.3 erläutert.

Die im Planungsprozess beteiligten Mitarbeiter sollten Forecasting als ausschließlich der Prognose dienenden Prozess begreifen, der eine Vorstufe der Planung ist. Forecasting dient vor allem der Informationsversorgung der Organisation für laufende Planung und Entscheidung.¹²¹

4.5.2 Nutzung von relativen Zielen und Indikatoren

In der klassischen Budgetierung ergeben sich die Budgetziele der Budgetverantwortlichen meist aus einer Inputorientierung, d.h. sie beschreiben, welche Ressourcen in einem bestimmten Zeitraum eingesetzt werden sollen. Weiterhin sind die Ziele fix, starr, unflexibel, absolut und nicht wettbewerbsbezogen. Demnach ist ein fixes Budgetziel „eine einmal in der Jahresperiode vorgenommene Festschreibung eines absoluten Ziels für Kosten, Erlöse oder Investitionen, das während der Periode nicht mehr verändert wird“,¹²² unabhängig von der tatsächlichen Geschäftsentwicklung. Das hat zur Folge, dass sie keine Identifikation und Verantwortung fördern, sie regen nicht zum Nachdenken über Problemlösungen an und sie berücksichtigen nicht die Umfeldfaktoren.¹²³

Pfläging kritisiert Budgetziele folgendermaßen:

„Budgetziele sind aufgrund“ [...] eines „Vereinbarungs- und Verhandlungsprozesses allgemein Wunsch-Zahlen. Sie sind politisch und gewissermaßen ideologisch verbrämt. Daher sind sie weder als Zukunftsvorschau noch als Leistungsvereinbarung unmittelbar geeignet. Sie gefährden indes Glaubwürdigkeit und Vertrauen in einer Organisation, wenn Manager sie aktiv zur Steuerung einsetzen.“¹²⁴

Ein Beispiel für ein fixes, finanzielles Ziel ist, den Gewinn im nächsten Jahr um 10 % zu steigern. Negative Folgen einer solchen Zielvereinbarung wären, dass die Organisation alles dafür getan hat, um dieses Ziel zu erreichen, ohne Beachtung anderer wesentlicher Prioritäten. Weiterhin hätte das Ergebnis angesichts der realen Marktsituation vielleicht besser sein können.

Relevante, flexible Ziele und Pläne sollen dagegen den Output und das Ergebnis beschreiben und nicht die Aufgabe und Aktivität. Diese Ziele sind im Gegensatz zu Budgets

¹²¹ Vgl. Pfläging 2003, S. 213.

¹²² Horváth & Partners 2004, S. 11.

¹²³ Vgl. Pfläging 2003, S. 287.

¹²⁴ Pfläging 2003, S. 281.

ein Instrument für ein flexibles, wettbewerbsbezogenes Leistungsmanagement. Es werden also keine einmal festgelegten absoluten Ziele vorgegeben, sondern Ziele, die sich in Abhängigkeit von einer Bezugsgröße anpassen. Im Hinblick auf ein Umsatzziel könnte dies z.B. der wichtigste Wettbewerber (relativer Marktanteil) oder die Marktentwicklung sein.¹²⁵

Ist das Budgetziel z.B. den Umsatz um 10 % zu erhöhen und der Markt wächst um 20 %, dann würde der Budgetverantwortliche trotzdem sein Ziel erreichen, obwohl er eine Umsatzsteigerung von 20% hätte erreichen können. An diesem Beispiel setzt das Prinzip der selbst adjustierenden relativen Ziele an und verdeutlicht dies. Nachteil dieser Handlungsweise ist, wenn der Markt schrumpft oder der größte Wettbewerber geringere Umsätze und Gewinne macht, denn dann sinkt auch das Ziel. Dies steht aber im Konflikt mit den Interessen der Shareholder, da diese stets Umsatz- und Gewinnsteigerung vom Unternehmen erwarten. In der Regel werden in Unternehmen (z.B. BASF) mehrere Ziele vereinbart, sodass die Prioritäten des Managements bzw. Unternehmens auf alle Kennzahlen verteilt sind, um die genannten Probleme zu vermeiden.

Grundsätzlich können drei Erscheinungsformen von relativen Zielen auftreten:

1. Externe Benchmarks, z.B. relativ zum Markt bzw. externen Wettbewerbern oder Prozesses gegenüber externe Best Practice.
2. Interne Benchmarks und Best Practices, z.B. relativ zu internen Bereichen („Abteilung versus Abteilung“).
3. Herausfordernde „stretched targets“; diese können genutzt werden, wenn die ersten beiden Erscheinungsformen nicht umsetzbar sind. Diese Ziele sind relativ zu Vorperioden, in Form interner Produktivitäts-, Kosteneffizienz-, oder Verbesserungsziele.¹²⁶

Die Nutzung von relativen Zielen gewährt den Managern und Teams größere Freiheit beim Einsatz von Ressourcen und bei der Auswahl von Handlungsalternativen zur Zielerreichung.¹²⁷

¹²⁵ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 11.

¹²⁶ Pfläging 2003, S. 292.

¹²⁷ Vgl. Pfläging 2003, S. 294.

Vorteile	Nachteile
hohe Motivation	Zielkonflikt Shareholder - relative Marktziele
keine unrealistische, falsche oder zu "lasche" Zielsetzung	Benchmarkermittlung schwierig, manchmal unmöglich
nicht Objekt der Manipulation	Möglichkeit einer ständigen Zieländerung, Ungewissheit der Budgetverantwortlichen über aktuelles Ziel
größere Akzeptanz von Zielen	Gefahr des falschen Vergleichs (Wettbewerber ist "Schlendrian")
bessere Transparenz für Verantwortung	
klarer Zusammenhang von Strategie und Motivation	
größere Freiheit zur Zielerreichung	
ganzheitlich leistungsbezogen	
automatische Aktualisierung	
Berücksichtigung aller internen und externen Einflüsse	

Tabelle 2: Vorteile und Nachteile relativer Ziele¹²⁸

4.6 Zusammenfassung der Konzepte

Abbildung 5 ordnet die Ansätze der klassischen Budgetierung, des Better Budgeting, des Advanced Budgeting und des Beyond Budgeting im Hinblick auf Ihre Eignung zur Prognose ein.

Die Komplexität eines Unternehmens wird sowohl durch externe als auch durch interne Faktoren bestimmt. Externe Unternehmensfaktoren können beispielsweise die Anzahl und Unterschiedlichkeit der Wettbewerber sein, aber auch Faktoren wie Verhandlungspositionen von Lieferanten, Kapitalgebern und/oder Arbeitnehmern oder staatliche Regulierungseingriffe. Die interne Komplexität wird durch die Anzahl und Unterschiedlichkeit der Beschaffungs-, Produktions- und Absatzprozesse beeinflusst. Die Dynamik wird beeinflusst durch externe Faktoren wie z.B. Verhalten von Marktpartnern, Lieferanten, Kunden und Konkurrenten, aber auch durch interne Faktoren wie beispielsweise die Häufigkeit organisatorischer Änderungen.¹²⁹ Kritisch zu betrachten ist dabei, dass Weber/Linder erhöhten Planungsaufwand zur Bewältigung erhöhter Komplexität implizieren. Doch kann man Komplexität reduzieren? Viele Wissenschaften – Chaostheorie, Systemtheorie, Kybernetik etc. – sind gegenteiliger Meinung. Eventuell wäre der Begriff Kompliziertheit anstelle von Komplexität besser geeignet.

¹²⁸ Vgl. Pfläging 2003, S. 295.

¹²⁹ Vgl. Weber/Linder 2008, S. 47 ff.

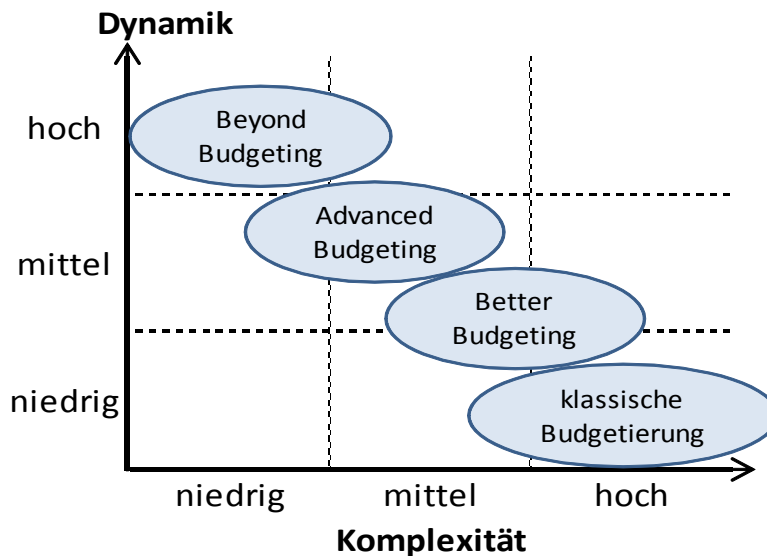


Abbildung 5: Budgetierung im Kontext von Dynamik und Komplexität¹³⁰

Mit steigender Dynamik und Komplexität nimmt die Unsicherheit über die zukünftige Entwicklung zu. Die klassische Budgetierung greift vorwiegend auf fortgeschriebene und ggf. geringfügig angepasste Vergangenheitswerte zurück. Dieser Ansatz stellt ein effizientes Prognoseverfahren in relativen stabilen Umfeldern dar, während in turbulenten, dynamischen Umfeldern die Vergangenheit kaum prognostische Güte für die Zukunft ausweist. Das Better Budgeting Konzept versucht durch Fokussierung und verstärkte analytische Neuplanung auf turbulente, dynamischere Umfeldern diesem Problem der klassischen Budgetierung entgegenzuwirken. Advanced Budgeting und Beyond Budgeting können noch flexibler auf Umwelt- und Umfeldveränderungen reagieren, sodass es bei einer relativ hohen Dynamik mit einer geringen Komplexität angewendet werden kann. Dieses Modell verdeutlicht, dass die Entscheidung, welches Konzept für ein Unternehmensteil relevant ist, unter anderem von der Dynamik als auch der Komplexität abhängig ist. Weitere Faktoren zur Auswahl eines geeigneten Konzeptes sind beispielsweise: Größe des Unternehmens, Organisationsstruktur, Führungsstil, Strategie etc.¹³¹

Befragungen haben ergeben, dass Unternehmen bis heute in der Regel an der traditionellen Budgetierung festhalten. Daher ist es fraglich, ob die Budgetierung vom Beyond Budgeting Ansatz vollständig verdrängt werden wird. Allerdings können Beyond Budgetingansätze die klassische Budgetierung sinnvoll ergänzen, insbesondere dann, wenn die

¹³⁰ <http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Budgetierung/Moderne-Planung-und-Budgetierung.html>, eingesehen am 20.08.2013.

¹³¹ Vgl. Weber/Linder 2008, S. 47 ff.

Marktschwankungen oder der Dezentalisierungsgrad der Unternehmensorganisation ansteigt und die Probleme der traditionellen Budgetierung sich kumulieren.¹³²

In Anlage 1 ist eine Zusammenfassung über die Vor- und Nachteile der Budgetierungskonzepte ersichtlich.

¹³² Vgl. Stuhr/Ewert 2005, S. 168 ff.

5 Budgetierung in der Praxis

Im ersten Gliederungspunkt sollen die wesentlichsten Ergebnisse des WHU-Controllerpanels von 2010 vorgestellt und erläutert werden. Bei statistischen Branchenbetrachtungen soll der Schwerpunkt auf die Chemieindustrie gelegt werden, da die BASF als der größte Chemiekonzern der Welt gilt.

5.1 Ergebnisse des WHU-Controllerpanels (2010)

5.1.1 Ablauf der operativen Planung

Im Rahmen der Studie des Panels haben 400 Controller aus Deutschland, Österreich und der Schweiz unterschiedlicher Branchen und Unternehmen teilgenommen. Im Vergleich zu der Studie von 2008 hat der durchschnittliche Zeitaufwand für die Budgetierung um drei Wochen zugenommen, was auf die nach 2008 aufkommende Finanz- und Wirtschaftskrise zurückzuführen ist.

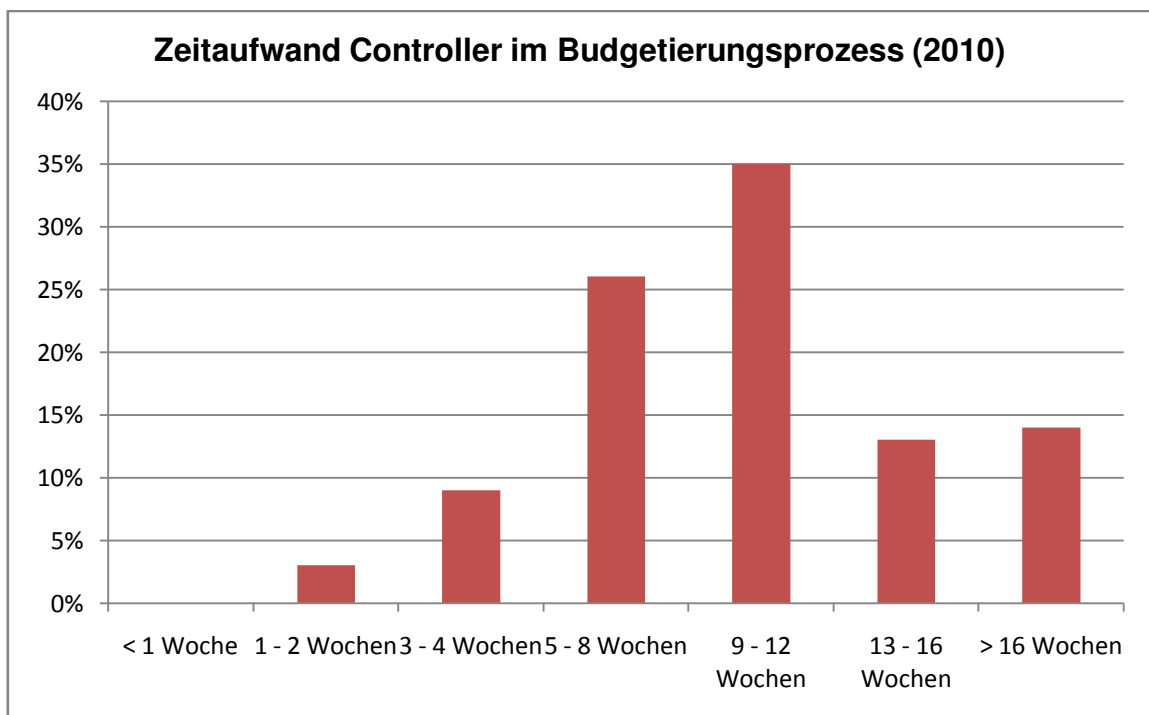


Abbildung 6: Zeitaufwand für Controller im Budgetierungsprozess¹³³

¹³³ Vgl. Weber, Rehring, Voußem 2010, S.44.

Die Budgetierung wurde in der Mehrheit der Unternehmen krisenbedingt überarbeitet und teilweise völlig neu implementiert. Um der erhöhten externen Unsicherheit entgegenzuwirken, wurden Planungs- und Forecastzyklen deutlich reduziert und vermehrt Extremwerte in Szenarien berücksichtigt.

Weiterhin zeigt die Studie, dass Unternehmen mit großem Erfolg den jährlichen Budgetierungsprozess schneller abschließen. Die geschaffenen Ressourcen können dadurch effizienter in erfolgswirksame Aufgaben eingesetzt werden.¹³⁴

Betrachtet man die Budgetierungsdauer nach Branchen, dann brauchen Unternehmen im Baugewerbe durchschnittlich neun Wochen um den Budgetierungsprozess abzuschließen. Im Vergleich dazu benötigt die Chemieindustrie durchschnittlich 11 – 12 Wochen.¹³⁵

Die Verfasser der Studie ziehen einen Vergleich der Aufgabenverteilung zwischen Controller und Manager; dabei findet aber keine Berücksichtigung anderer Fachabteilungen statt. Ein Grund dafür könnte die Annahme des Top-down-Verfahrens der Verfasser sein. Wird allerdings ein Bottom-up-Verfahren zugrunde gelegt, dann sind weit mehr als nur Controller und Manager im Budgetierungsprozess beschäftigt.

5.1.2 Funktionen der operativen Planung

Wichtigkeit und Leistung ausgewählter Funktionen der Budgetierung für die Budgeterstellung

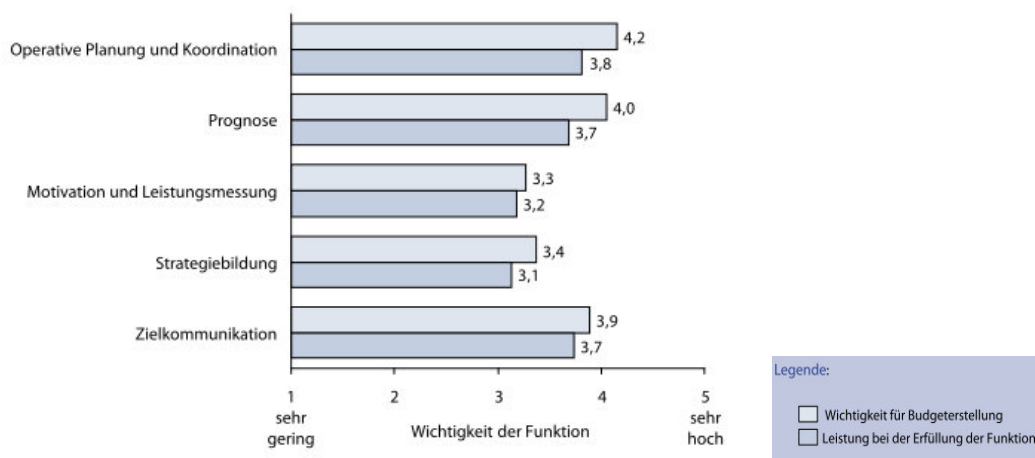


Abbildung 7: Wichtigkeit und Leistung der Funktionen für die Budgeterstellung¹³⁶

Für die Unternehmen des WHU-Controllerpanels ist die wichtigste Funktion der Budgetierung die operative Planung in Verbindung mit der Koordination. Weniger wichtig ist die

¹³⁴ Vgl. Weber, Rehding, Voußem 2010, S.45.

¹³⁵ Vgl. Weber, Rehding, Voußem 2010, S.46.

¹³⁶ Vgl. Weber, Rehding, Voußem 2010, S.52.

Motivation und Leistungsmessung, da dieser nach Meinung der Verfasser der Studie, eher außerhalb des Budgetprozesses stattfinden.

5.1.3 Ausgestaltung der operativen Planung

Obwohl die Mittelfristplanung oft als kritisch gesehen wird, ist sie ein wichtiges Bindeglied zwischen der strategischen und der operativen Planung. Von den befragten Panel-Unternehmen nutzen ca. 80 % diese Planungsmethode.

Abbildung 8 zeigt die Nutzung der Planungsrichtung von den befragten 400 Controllern. Die größte Tendenz zu Top-down-Planung zeigt das Kredit- und Versicherungsgewerbe im Gegensatz zur Chemieindustrie und Handel, welche eher zu einer Bottom-up-Ableitungsrichtung neigen. Dennoch wird die Mischung aus beiden Verfahren in der Praxis bevorzugt, 78 % der befragten Unternehmen nutzen das Gegenstromverfahren.

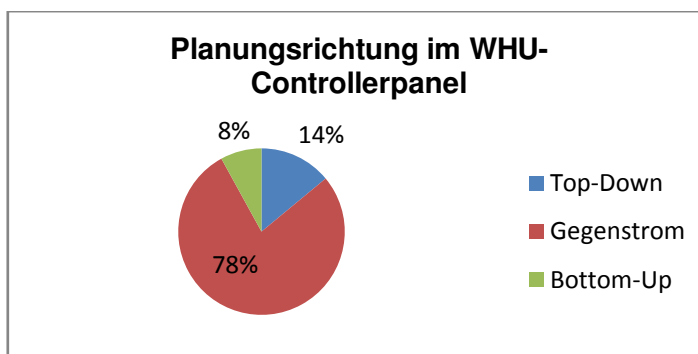


Abbildung 8: Planungsrichtung im WHU-Controllerpanel¹³⁷

Bei der Nutzung rollierender Forecasts ist festzustellen, dass diese im Vergleich zum Jahr 2009 von 45 % auf 39 % der befragten Unternehmen in 2010 zurückgegangen ist.¹³⁸ Den Rückgang begründen die Verfasser der Studie mit der leichten Entspannung der Wirtschaftslage, allerdings kann auch der erhöhte Aufwand durch die Nutzung eines rollierenden Forecast als Ursache gesehen werden.

Eine Planungsstudie von *Horváth & Partners* besagt, dass von 250 befragten Unternehmen nur 14 % einen rollierenden Ansatz verwenden, währenddessen 94 % unterjährige auf das Geschäftsjahr bezogene Forecasts nutzen.¹³⁹ Mögliche Gründe für die geringe

¹³⁷ Vgl. Weber, Rehring, Voußem 2010, S.58.

¹³⁸ Vgl. Weber, Rehring, Voußem 2010, S.62.

¹³⁹ Vgl. Becker, Leyk, Riemer 2013, S. 128 ff.

Nutzung in der Praxis sehen *Kappes & Schneider* in dem zu hohen Aufwand beim Erstellen des rollierenden Forecasts.¹⁴⁰

Gegensätzliche Ergebnisse zeigte die Untersuchung von Schmieder. Die Ergebnisse legen dar, dass Unternehmen mit rollierendem Forecast im Durchschnitt 25 % weniger Aufwand im Budgetprozess haben, als Unternehmen, die darauf verzichten.¹⁴¹

Vergleicht man das Verhältnis von Neuplanung mit der Fortschreibung dann nutzen Controller in der Chemieindustrie vorwiegend die Neuplanung (68 %) im Gegensatz zur Fortschreibung (32 %).¹⁴² Dies ist wahrscheinlich auf den großen Anteil der Forschungs- und Entwicklungskosten zurückzuführen, da diese Prozesse und Kosten ständig voneinander abweichen. Die operative Planung ist nur dann erfolgreich, wenn diese realistisch geplant wird und keine unerwünschten Puffer vorhanden sind. Dies ist ohne intensive Neuplanung nur schwer zu erreichen.

5.1.4 Zufriedenheit mit der operativen Planung

Die Zufriedenheit der Controller mit dem Budgetierungsprozess drückt sich eher in schlechten Zahlen aus. Im Gegensatz dazu wird die Zufriedenheit der Manager mit diesem Prozess höher eingeschätzt. Die Gesamtzufriedenheit über alle Branchen schwankt im mittleren Bereich (3,2 – 3,7) auf einer Skala von 1 (unzufrieden) bis 5 (zufrieden). Die Studie verdeutlicht auch, dass je erfolgreicher die Unternehmen sind, auch die Zufriedenheit der Controller steigt (mit der Budgetierung).

Von den befragten Controllern planten 2010 15 % im Bereich der Budgetierung eine Veränderung, um vor allem die Effizienz zu steigern, z.B. durch IT-Systeme, mit denen eine höhere Automatisierung angestrebt wird.¹⁴³

Schäffer, Weber, Mahlendorf geben auf Grundlage dieser und Ihrer zusätzlichen Statistiken folgende Empfehlungen für eine erfolgreiche Budgetierung:

¹⁴⁰ Vgl. Becker, Leyk, Riemer 2013, S. 130.

¹⁴¹ Vgl. Schmieder 2012, S. 23.

¹⁴² Vgl. Weber, Rehling, Voußem 2010, S.64.

¹⁴³ Vgl. Weber, Rehling, Voußem 2010, S.69.

Empfehlungen für eine erfolgreiche Gestaltung der Budgetierung



Abbildung 9: Empfehlungen für eine erfolgreiche Gestaltung der Budgetierung¹⁴⁴

5.2 Weitere Studien zur Umsetzung der alternativen Budgetierungskonzepte

Das Beyond Budgeting wird in der Literatur und von seinen Vertretern als „significant and sustainable success“¹⁴⁵ oder „Beyond Budgeting ist wahr. Und es funktioniert.“¹⁴⁶ dargestellt. Doch wenn es so erfolgreich sein soll, dann sollte man annehmen, dass es sich in der Praxis durchgesetzt hat. Die Prozentanteile der Beyond Budgeting Nutzer bewegen sich bei statistischen Befragungen meist im niedrigen einstelligen Bereich.

Untersuchungen von *The Hackett Group* haben ergeben, dass der Großteil der Unternehmen ihre Planungsprozesse optimieren und verkürzen wollen. Weiterhin gaben die Unternehmen in dieser Studie an, dass sie rollierende Hochrechnungen einführen und die Planungsprozesse durch Benchmarks ergänzen wollen. Eine Nutzung von Beyond Budgeting in diesen befragten Unternehmen ist allerdings sehr gering. Vergleicht man die Studien der Hackett Group von 2003 und 2005 miteinander, dann stellt man fest, dass im Jahr 2003 12 % der Befragten beabsichtigten, Beyond Budgeting einzuführen und es 2005 aber nur 4 % erreicht haben. Es ist also festzustellen, dass die Mehrheit dieses radi-

¹⁴⁴ Weber, Rehding, Voußem 2010, S.67 ff.

¹⁴⁵ Hope/Fraser 2003, S. 482 ff.

¹⁴⁶ Pfläging 2006, S.15.

kale Konzept nicht umsetzen will und von der Minderheit, die es anstreben, nur selten erreicht wird.¹⁴⁷

In einer Untersuchung von *Stuhr* und *Ewert* tendieren die Befragten zu einer ähnlichen Richtung. Die Tendenz der Unternehmen neigt eher zur Umsetzung des Better Budgeting als zum Beyond Budgeting.¹⁴⁸

Wie bereits in Abbildung 2 verdeutlicht, zeigt auch eine Untersuchung von PriceWaterhouseCoopers, dass nur ein geringer Teil (5 %) der Unternehmen das Konzept des Beyond Budgeting anwendet.

¹⁴⁷ Vgl. Rieg 2008, S. 164 zitiert nach Hackett Group 2003, 2005.

¹⁴⁸ Vgl. Stuhr/Ewert 2005, S. 168 ff.

6 Der Budgetprozess in der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF

Als erstes erfolgt eine kurze Vorstellung des Unternehmens und der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF. Anschließend soll der aktuelle Budgetierungsprozess mit seinen Merkmalen und Problemen in der PSM-Sparte der BASF erläutert werden. Auf diesen Ergebnissen aufbauend wird die Soll-Situation mit den zu ergreifenden Maßnahmenvorschlägen dargestellt.

6.1 Die Pflanzenschutzmittelsparte der BASF

Die BASF SE ist das weltweit führende Chemieunternehmen. Der Umsatz im Jahr 2012 des gesamten Unternehmens betrug 78.729 Millionen Euro. Der Gewinn vor Steuern und Zinsen (EBIT) betrug im gleichen Zeitraum 8.976 Millionen Euro.¹⁴⁹

Davon erzielte die globale Pflanzenschutzmittelsparte (Agricultural Solutions) einen Umsatz von 4.679 Millionen Euro. Der EBIT betrug 1.026 Millionen Euro.¹⁵⁰

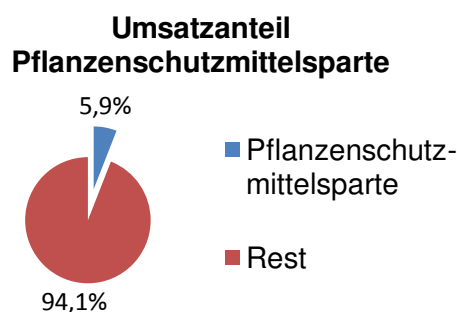


Abbildung 11: Umsatzanteil der PSM-Sparte im Vergleich zum Gesamtumsatz der BASF

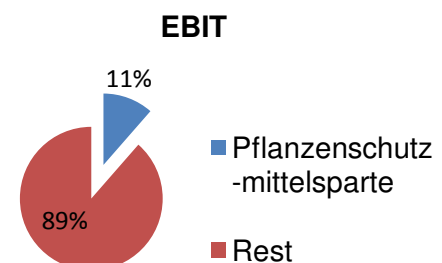


Abbildung 10: EBIT-Anteil der PSM-Sparte im Vergleich zum Gesamt-EBIT der BASF

Der Umsatz nach Regionen der PSM-Sparte wird unterteilt in Europa, Nordamerika, Asien-Pazifik sowie Südamerika, Afrika und Naher Osten. Der Anteil der Region Europa

¹⁴⁹ Vgl. BASF Bericht 2012, S. 48.

¹⁵⁰ Vgl. BASF Bericht 2012, S. 82.

am Gesamtumsatz der Pflanzenschutzmittelsparte (4.679 Mio. Euro) beträgt 39% (1.825 Mio. Euro).¹⁵¹

Der Umsatz der Deutschlandorganisation, inklusive der Länder Österreich, Schweiz, Niederlande, Belgien und Luxemburg, für 2012 betrug 464 Mio. Euro (ca. 25 % vom Gesamtumsatz Europas), wovon 351 Mio. Euro Umsatz auf das Land Deutschland entfallen.¹⁵²

6.2 Ist-Situation

6.2.1 Organisationsstruktur

Die Pflanzenschutzmittelsparte der BASF ist eingeteilt in globale, regionale und lokale Einheiten. Zu jeder Einheit gehören die technischen Entwicklungseinheiten, die Registrierungseinheiten, die Marketing und Produktmanagementeinheiten, die Controlling-, Kommunikations- und Vertriebseinheiten sowie die Logistikabteilung (Supply Chain).

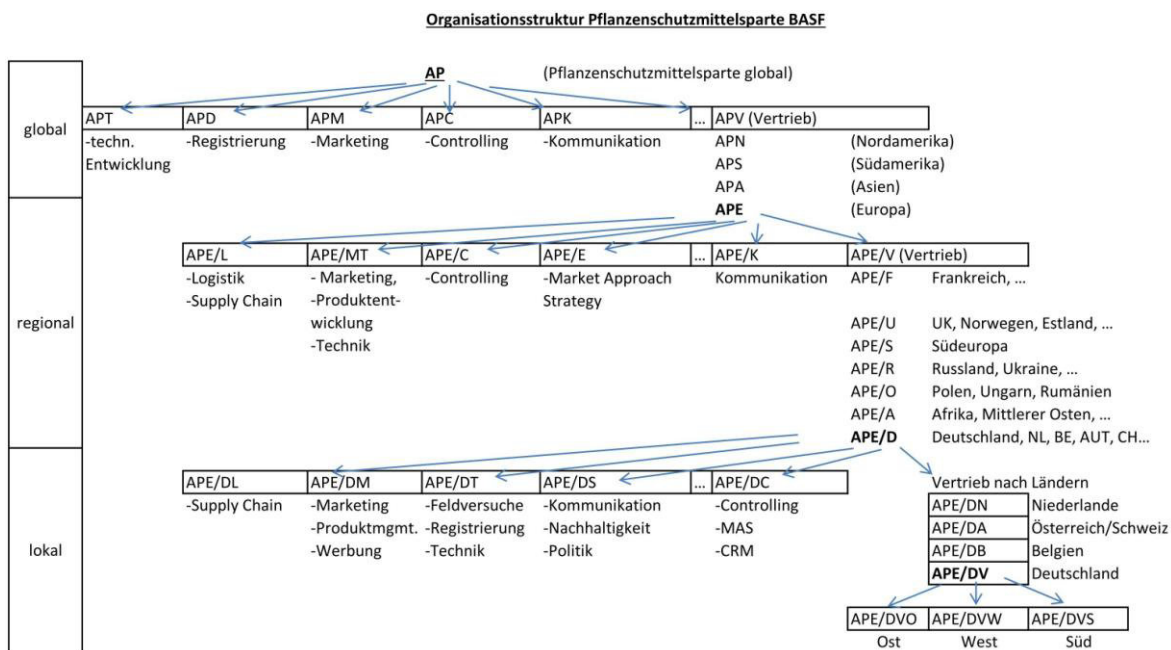


Abbildung 12: Organisationsstruktur der Pflanzenschutzmittelsparte nach globalen, regionalen und lokalen Hierarchieebenen¹⁵³

Das Organisationskennzeichen „AP“ steht für die Pflanzenschutzmittelsparte der BASF. „APE“ bedeutet die Pflanzenschutzmittelsparte der Region Europa und das Kennzeichen

¹⁵¹ Vgl. BASF Bericht 2012, S. 83.

¹⁵² Vgl. Argyle, T. 2013: Persönliches Interview, geführt vom Verfasser, Limburgerhof, 29.08.2013.

¹⁵³ Vgl. Argyle, T. 2013: Persönliches Interview, geführt vom Verfasser, Limburgerhof, Juli 2013.

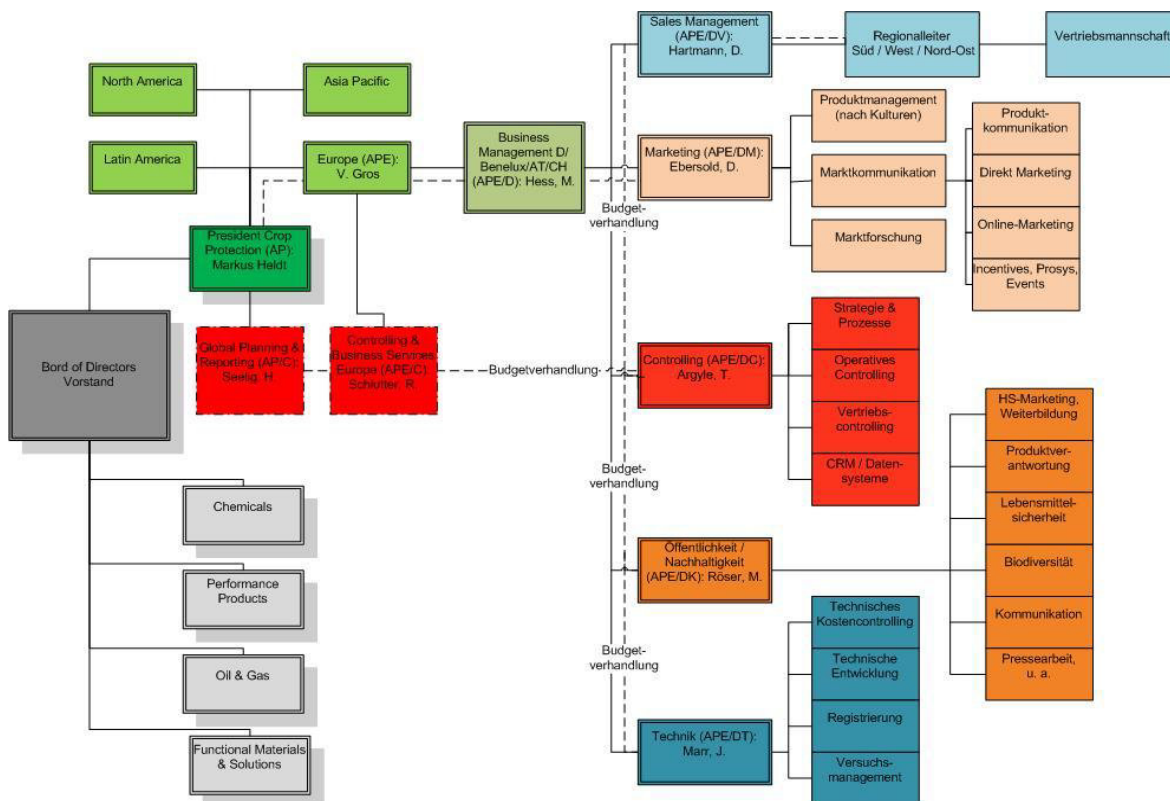
„APE/D“ steht für die lokale Einheit Deutschland, Niederlande, Belgien, Österreich, Schweiz und Luxemburg.

Für die Umsatzbudgetierung sind die Produktmanager des Marketings zuständig. Für die Kostenbudgetierung sind alle Teams bzw. Abteilungen zuständig, die finanzielle Mittel im kommenden Jahr benötigen. Dazu gehören vor allem das Marketing, die Technik und die Abteilung für Öffentlichkeitsarbeit (APE/DS). Das Controlling organisiert, terminiert und steuert diesen Prozess.

Die einzelnen Fachabteilungen arbeiten auch mit den übergeordneten Einheiten zusammen, dabei muss z.B. die globale technische Entwicklung von neuen Pflanzenschutzmitteln (APT) mit dem regionalen Produktmanagement (APE/M) oder auch mit dem lokalen Registrierungsabteilungen (APE/DT) und Marketingabteilungen (APE/DM) kommunizieren.

Abbildung 13 stellt die vereinfachte Organisationsstruktur der BASF Pflanzenschutzmittelsparte dar. Budgetverhandlungen finden sowohl innerhalb einer Abteilung statt, also z.B. die Marktkommunikation verhandelt mit dem Marketingleiter über das Kostenbudget, als auch zwischen den fünf Gruppen bzw. Abteilungen und dem Deutschlandchef (Business Management APE/D). Diese Abteilungen (Vertrieb, Marketing, Controlling, Öffentlichkeit und Technik) verhandeln mit den Business Management der Deutschlandorganisation die Budgets für die folgende Periode. Die europäische Controllingabteilung (APE/C) ist für die Sammlung, Zusammenfassung und Koordination der verschiedenen Budgets der einzelnen Länder zuständig. Sie setzt die Fristen für die verschiedenen Ländereinheiten und die Ziele der Europaeinheit (APE) um. Das globale Planning und Reporting ist ebenfalls zuständig für die Koordination, Sammlung und Zusammenfassung der Budgets der Regionen Europa, Nordamerika, Südamerika und den Asien-Pazifik-Raum. Oberster CEO der globalen PSM-Sparte ist derzeit Markus Heldt, der „President Crop Protection“.

Die Deutschlandorganisation der PSM-Sparte kann auch als Vertriebsorganisation bezeichnet werden. Hauptaufgaben dieser Einheit sind die Planung und Steuerung des Vertriebs, Auftragsbearbeitung, Strukturierung der Vertriebsabläufe und Definition von Zielen, Kennzahlen und Bewertungsmaßstäben sowie unterstützenden Maßnahmen für den Vertrieb wie z.B. Werbung, Registrierung, etc.

Abbildung 13: Aufgliederung der Organisationsstruktur¹⁵⁴

6.2.2 Ablauf Budgetierungsprozess

6.2.2.1 Erstellung der Umsatzbudgets

Der Budgetierungsprozess für die Umsatzbudgets in der APE/D beginnt Anfang März mit einem 10-Year-Forecast der Produktmanager in Verbindung mit der Marktforschung. Dabei werden die einzelnen Produkte mit ihren geplanten und prognostizierten Absätzen in das AP-eigene Planungssystem „Amiga“ eingetragen. Zusätzlich dazu werden z.B. die Marktdaten, also das Marktvolumen und der Marktanteil, für zehn Jahre im Voraus prognostiziert. Ergebnis dieser Prognose sind die Umsätze, der Marktanteil und die Marktgrößen der einzelnen Produkte für die zukünftigen zehn Jahre. Diese Prognose ist eine Grobplanung, welche unter bestimmten Annahmen eintrifft. Nach dieser Forecast-Phase gibt das Management der gesamten europäischen Einheiten (APE/D, APE/F, APE/U, usw.) die Ziele für das Folgejahr, auf Grundlage der Ergebnisse des 10-Year-Forecast, top-down bekannt.

Ende April beginnen dann die Fachabteilungen der Deutschlandorganisation (APE/D) mit der bottom-up Budgetvorbereitung und Budgeterstellung auf Grundlage des 10-Year-

¹⁵⁴ Vgl. BASF Intranet: Organizational Structure 2013, 07.08.2013.

Forecast und der Zielvorgaben der übergeordneten Einheiten. Diese Planung erfolgt im Gegensatz zum Forecast noch detaillierter. Im Forecast wird auf Produktebene für das gesamte Land geplant, während in der Umsatzbudgeterstellung bereits die Umsätze nach Gebieten geplant werden.

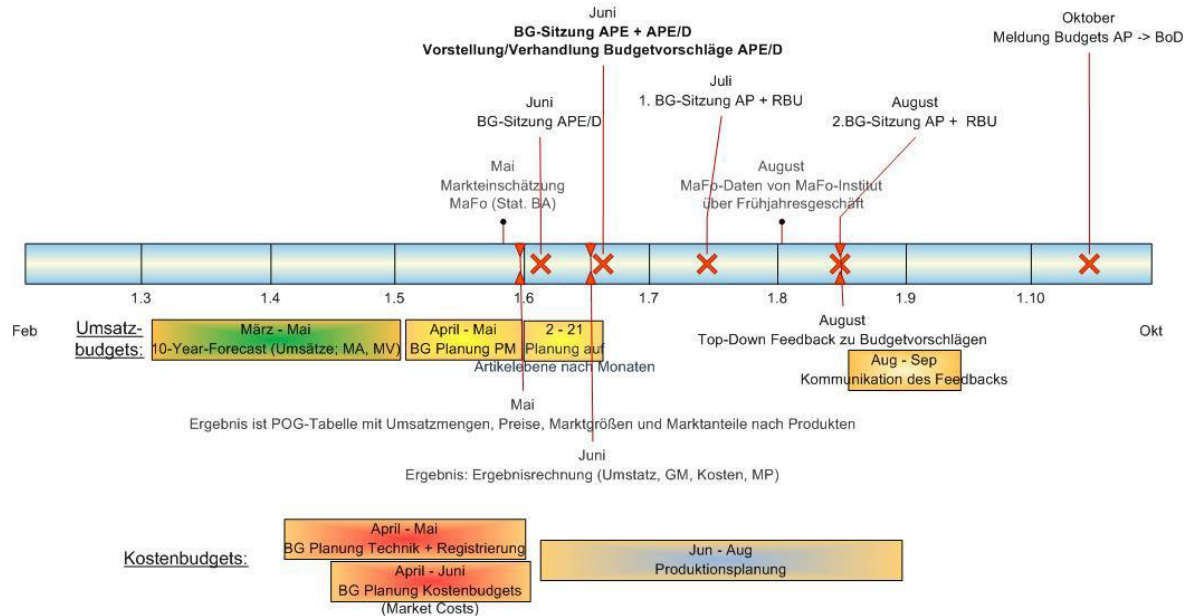


Abbildung 14: Zeitstrahl zum Budgetierungsprozess in der APE/D¹⁵⁵

Nach ca. drei Wochen (Ende Mai / Anfang Juni) erfolgt die erste Budgetsitzung der einzelnen Fachabteilungen (Marketing/Produktmanagement, Auftragsmanagement, Controlling, Vertrieb und Technik). In dieser Budgetsitzung stellen die einzelnen Fachabteilungen ihre Pläne, Maßnahmen und Strategien für das Folgejahr vor. Diese werden dabei aufeinander abgestimmt und von den Abteilungen diskutiert, ggf. angepasst und genehmigt.

Nach dieser Veranstaltung erfolgt die Vorbereitung der Präsentationen der Budgets für die Europaorganisation. Diese Budgetsitzung findet im Juni statt. Ergebnis dieser Sitzung ist dann der geplante Umsatz für Europa und die jeweiligen einzelnen Länder. Auf dieser Grundlage können dann die Artikelplanung und die Produktionsplanung beginnen. Anschließend erfolgt noch eine Genehmigung des Top-Managements von der lokalen Einheit über die regionalen Einheiten (APE) bis zur globalen Führungsebene (AP). Gibt es Änderungswünsche des Top-Managements, dann müssen die Budgets angepasst werden.

¹⁵⁵ Vgl. Argyle, T. 2013: Persönliches Interview, geführt vom Verfasser, Limburgerhof, Juli 2013.

6.2.2.2 Erstellung der Kostenbudgets

Parallel zur Umsatzbudgeterstellung erfolgt die Erstellung der Kostenbudgets. Dabei werden anhand der Zielvorgabe des Managements (nach 10-Year-Forecast) die Maßnahmen zu deren Umsetzung geplant. Ausgehend von diesen Maßnahmen kann dann eine gesamte finanzielle Größe ermittelt werden, die das Budget ergibt. Beispielsweise werden die Kostenbudgets für die Werbemaßnahmen aufgrund der Einführung neuer Produkte geplant. Diese Einführung ist aber wiederum abhängig von der Zulassung und Registrierung des Produktes, so dass mit einer gewissen Unsicherheit geplant werden muss.

Vorrangig werden in der Deutschlandorganisation (APE/D) die Vertriebskosten als Kostenbudgets budgetiert. Die Produktionskosten (Herstellungskosten bzw. Cost of Goods Sold) werden nach dem Budgetprozess ermittelt und für ein Jahr festgelegt.

Zu den Vertriebskosten gehören vorrangig die Personalkosten (ca. 50 %), welche als Fixkosten angesehen werden können und sich kaum im Vergleich zum Vorjahr ändern. Diese werden mittels des durchschnittlichen Jahreseinkommens pro Mitarbeiter budgetiert. Der Rest der Kostenbudgets setzt sich aus Werbemaßnahmen, Registrierungsgebühren, Veranstaltungen, Versuche der Technik, IT und Kommunikationsmaßnahmen (Nachhaltigkeit, Politik, etc.) zusammen.

Grundsätzlich haben alle Teams Kosten (siehe Abbildung 13: rechte Seite), welche auch budgetiert werden müssen. Von rechts nach links erfolgt der Rechtfertigungsprozess der einzelnen und aggregierten Budgets zu den übergeordneten Instanzen. Beispielsweise legt die Produktkommunikation fest, welche Maßnahmen im kommenden Jahr geplant sind und erstellt daraufhin das Kostenbudget. Dieses Budget muss mit den anderen Abteilungen, z.B. Einführung von neuen Produkten mit dem Produktmanagement und Registrierungsabteilungen abgestimmt und verhandelt werden. Der Marketingleiter aggregiert dann die Einzelbudgets zu einem Gesamtbudget für seine Abteilung. Dieses Marketingbudget muss dann mit dem Business Manager für Deutschland verhandelt werden. Steht der aggregierte Budgetvorschlag für die Deutschlandorganisation fest, dann wird dieser der regionalen Europaeinheit präsentiert. Diese Einheit aggregiert die Budgets der einzelnen Länder zu einem regionalen Gesamtbudget für Europa, welches dann der globalen Einheit vorgestellt wird. Die globale Einheit fasst diese Budgets der Regionen Europa, Asien/Pazifischer Raum, Lateinamerika und Nordamerika zu einem Globalbudget zusammen und stellt dies im Oktober dem Vorstand vor.

Daran lässt sich feststellen, dass schon allein aufgrund der Organisationsstruktur ein großer Vorlauf zur Budgeterstellung nötig ist, um die Budgets rechtzeitig vorzustellen.

6.2.3 Merkmale der Budgetierung bei der BASF Pflanzenschutzmittelsparte

Nachfolgend sollen die Merkmale des Budgetierungsprozesses in der Deutschlandorganisation der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF erläutert werden.

1. Die **Ableitungsrichtung** ist vorwiegend **bottom-up** gerichtet. Der Budgetierungsprozess beginnt mit einer Bottom-up-Planung und -Budgetierung und endet mit dem Gegenstromverfahren. Dieses **Gegenstromverfahren** ist gekennzeichnet durch mehrere Planungsschleifen und Budgetverhandlungen. Reichen dem Top-Management bzw. der übergeordneten Instanz die ermittelten Ziele und Budgets nicht aus, dann besteht auch die Möglichkeit die Ziele top-down zu erhöhen. Die Grundphilosophie der Budgetierung soll aber die Bottom-up-Planung sein, da diese die beteiligten und ausführenden Mitarbeiter, vor allem im Vertrieb, am Budgeterstellungsprozess beteiligen soll, um deren „Buy-In“ zu erhalten. Nur im Planungsprozess beteiligte Mitarbeiter versuchen die Ziele durch eine intrinsische Motivation umzusetzen und zu erfüllen.
2. Voraussetzung für die Budgeterstellung bei der BASF Pflanzenschutzmittelsparte ist ein **jährlicher 10-Year-Forecast**. Da dieser Prozessabschnitt die Grundlage für die Budgeterstellung ist, findet die Eingabe der Daten und Informationen zu einem frühen Zeitpunkt im Jahr statt (März bis April). Verantwortlich für die Eingabe sind die Produktmanager der verschiedenen Kulturen (Pflanzen) und teilweise auch die Marktforschung. Die Planung der Produkte sollte für die ersten drei Jahre in einer Feinplanung erfolgen, während die restlichen sieben Jahre durch eine Grobplanung erstellt werden sollen. Ergebnis dieses Prognose-Tools sind die Marktgrößen, Marktanteile und Umsätze der jeweiligen Produkte für die folgenden zehn Jahre.
3. Die **Trennung** der Budgets erfolgt nach **Umsatz-** und **Kostenbudgets**. Die Erstellung der Umsatzbudgets erfolgt auf Grundlage des 10-Year-Forecast. Das Umsatzbudget ist anschließend die Grundlage für die Produktions-, Absatz und Artikelplanung. Die Erstellung der Kostenbudgets erfolgt zum einen auf Grundlage einer bewerteten Maßnahmenplanung, aber auch teilweise aus einer Fortschreibung, z.B. Top-down-Vorgabe, dass Kostenbudgets um 1% + Inflationsrate auf Grundlage des letzten Jahres erhöht werden dürfen. Die aggregierten Kostenbudgets der Deutschlandorganisation ergeben die Vertriebskosten, welche unter anderem Personalkosten, Werbungskosten, Registrierungsgebühren oder Versuchs- und Technikkosten beinhalten.
4. Da die APE/D eine Vertriebseinheit der BASF ist, werden zur Leistungsbewertung auch **relative marktorientierte Ziele** (z.B. Marktanteil) zur Leistungsmessung genutzt. Besonders die Mitarbeiter, die diese Kennzahlen durch ihr Handeln beeinflussen können, werden an deren Erreichung gemessen, z.B. im Controlling, Ver-

trieb und die Produktmanager. Weitere Zielgrößen zur Leistungsmessung sind Umsatz, Gross Profit, Einhaltung des Kostenbudgets, aber auch qualitative Ziele wie z.B. Strategieentwicklung zur Einführung eines neuen Produktes.¹⁵⁶

5. Die **strategische Planung** ist in die operative Planung **integriert**. Zum einen ist der 10-Y-Forecast die strategische Grundlage für die Budgetierung und zum anderen wird die Marktbearbeitungsstrategie (Market Approach Strategy) vom Controlling erstellt, welches auch für die Koordination und Prüfung der Budgets zuständig ist und die Einhaltung der Strategie im Rahmen der Budgeterstellung kontrolliert.
6. **Feste und starre unveränderliche Jahresbudgets**, sowohl für Umsatz- als auch für Kostenbudgets, sind ein weiteres Merkmal dieser Einheit. Ein fixes Budget ist nach Ansicht der befragten Mitarbeiter leichter nachzuvollziehen und transparenter. Veränderliche Budgets führen zu unklaren Zielen und neigen zu positiven Anpassungen, ohne Beachtung der gesetzten Ziele. Des Weiteren spielt auch der hohe Aufwand für die Erstellung der Budgets eine wesentliche Rolle. Nach vorwiegender Meinung der Mitarbeiter sind die finalen Budgets realistisch und transparent, so dass diese auch als verbindliche Ziele vorgegeben werden können. Dennoch erfolgt monatlich ein Forecast für Umsatz- und Kostenbudgets zur Information über den aktuellen Stand, um ggf. Maßnahmen zur Zielerreichung zu ergreifen.
7. Die **outputorientierte Budgetierungstechnik**, teilweise in Verbindung mit dem inputorientierten Budgetierungsverfahren (Fortschreibung), ist die vorwiegend verwendete Budgetierungstechnik von APE/D. Grundlage für die outputorientierte Budgetierungstechnik sind die Leistungen des Unternehmens, wobei deren Sinn, Zweck und Kosten im Fokus stehen. Dabei geht es nicht um die Frage der Einsparung und Kostensenkung, sondern um die Hinterfragung, ob die richtigen Leistungen erzeugt werden bzw. ob eventuell neue Leistungen zu bestimmten Kosten eingeführt werden sollen bzw. ob gewohnte, jährlich wiederkehrende Leistungen ggf. gestrichen werden können.¹⁵⁷
8. Die **Ergebnisrechnung** der APE/D erfolgt **getrennt vom externen Rechnungswesen**. Abbildung 15 stellt die Ergebnisrechnung der Vertriebsorganisation dar. Die Ergebnisrechnung findet getrennt vom externen Rechnungswesen statt, da die lokale Vertriebsseinheit nur bestimmte Kennzahlen beeinflussen kann und somit auch nur an diesen Werten eine Leistungsmessung erfolgen kann. Im Budgetstellungsprozess der APE/D werden die Gross Sales als Umsatzbudgets budgetiert und die Market Costs als Kostenbudgets budgetiert.

¹⁵⁶ Siehe dazu auch Abbildung 15.

¹⁵⁷ Vgl. Rieg 2008, S. 48.

Ergebnisrechnung/Kennzahlen Pflanzenschutzmittelsparte BASF				
			beeinflussbar ?	
Gross Sales	-	✓		
- Rabatte, Rückgaben, ...	lokal	✓		
= Net Sales	-	✓		
- CoGS	global	<input checked="" type="checkbox"/>		(Cost of Goods Sold = Herstellungskosten)
= Gross Profit	-	✓		
- Distribution Costs	global	<input checked="" type="checkbox"/>		(Transport zu unterschiedl. Werken (intern), ...)
= Gross Margin	-	✓		
- Market Cost	lokal	✓		(Werbung, Transportkosten, Vertriebs-MA ...)
= Market Performance	-	✓		
- Cost of Capital (WCC)	lokal	✓		(diskontierte Lagerbestände + Forderungen)
= Market Performance after WCC	-	✓		

Abbildung 15: Ergebnisrechnung der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF

6.2.4 Funktionen und Zweck der Budgets und der Budgetierung

Im folgenden Gliederungspunkt erfolgt die Prüfung der Budgetierung der APE/D auf die Erfüllung der Budgetfunktionen.

6.2.4.1 Koordinationsfunktion

Die Koordinationsfunktion soll die übergeordneten Pläne umsetzen und die einzelnen Teilpläne dabei aufeinander abstimmen. Die Koordination der übergeordneten Pläne kann als vertikale Koordination verstanden werden und die Abstimmung der dezentralen Entscheidungen in den verschiedenen Verantwortungsbereichen wird als horizontale Koordination bezeichnet.^{158 159} Bei der BASF erfolgt sowohl eine Abstimmung zu den übergeordneten Einheiten (Europa, global), als auch eine Abstimmung zu den horizontalen Verantwortungsbereichen (Marketing, Controlling, Vertrieb, Technik, etc.) durch z.B. mehrmalige Meetings im Laufe des Budgetierungsprozesses. Am Ende des Budgetprozesses der Deutschlandorganisation wird der Europaorganisation ein auf einander abgestimmtes aggregiertes Gesamtbudget für Umsatz und Kosten vorgestellt.

6.2.4.2 Motivationsfunktion

Grundlegend soll die Budgetierung die dezentralen Entscheidungsträger und Budgetverantwortlichen mittels Zielvereinbarung, Beurteilung und Entlohnung zu ziel- und planmotiviertem Handeln motivieren. Budgets erhöhen dabei den Verantwortungsbereich und die Verhaltensspielräume der Budgetverantwortlichen und bilden die Grundlage für die Leis-

¹⁵⁸ Vgl. Friedl 2003, S. 280.

¹⁵⁹ Vgl. Plümecke 2006, S. 15 ff.

tungsbeurteilung und Entlohnung.^{160 161} Auch *Derfuß* stellt in seiner Meta-Analyse fest, dass eine partizipative Budgetierung positive motivierende und kognitive Effekte auf Einstellung und Verhalten der Budgetnehmer nimmt. Des Weiteren stellt er fest, dass eine budgetbezogene Leistungsbewertung bei hoher Informationsasymmetrie sinnvoll ist.¹⁶²

Nach vorwiegender Meinung der Mitarbeiter der BASF sind die ermittelten endgültigen Budgethöhen meist fair und realistisch. Das mit der Einhaltung der Budgets gekoppelte Vergütungssystem der BASF Pflanzenschutzmittelsparte erfüllt deshalb die Funktion der Motivation durch Budgets. Auch wird die intrinsische Motivation durch Einbindung der Budgetverantwortlichen in einem Bottom-up-Prozess gewahrt.

6.2.4.3 Prognose- und Planungsfunktion

Begrenzte Ressourcen und Mittel zwingen Unternehmen zu einem möglichst optimalen Einsatz ihrer Mittel. Dazu ist es notwendig die möglichen Handlungsalternativen in der zugrunde liegenden Umweltsituation genauer zu analysieren und zukünftige Zustände möglichst vorherzusagen und einzuplanen. Dabei sollen auch Unsicherheiten der Zukunftsentwicklung verringert werden.^{163 164} Durch die Nutzung von Budgets werden die Verantwortungsbereiche dazu gezwungen, sich Gedanken über die zukünftige Entwicklung zu machen und Auswirkungen möglicher Handlungen festzustellen.

Bei der BASF erfolgt die Prognose der einzelnen Produkte durch einen 10-Year-Forecast. In dieser Prognose werden die Umsätze, Marktgrößen und Preise der einzelnen Produkte (Pflanzenschutzmittel) für zehn Jahre im Voraus prognostiziert. Diese Strategische Planung ist die Grundlage für die operative Planung der Budgets für das Folgejahr.

Abschließend zu Gliederungspunkt 6.2.4 ist festzuhalten, dass bereits alle wesentlichen Funktionen des Budgets in dem Budgetprozess der Pflanzenschutzmittelsparte der BASF implementiert sind und funktionieren. Damit sind Vorschläge aufgrund der Funktionalität von Budgets hinfällig.

¹⁶⁰ Vgl. Friedl 2003, S. 280.

¹⁶¹ Vgl. Plümecke 2006, S. 15 ff.

¹⁶² Vgl. Derfuß 2010, S. 288 ff.

¹⁶³ Vgl. Friedl 2003, S. 280.

¹⁶⁴ Vgl. Plümecke 2006, S. 15 ff.

6.2.5 Probleme und deren Ursachen des derzeitigen Budgetierungsprozesses

Das größte Problem im bisherigen Budgetierungsprozess der Deutschlandorganisation der Pflanzenschutzmittelsparte ist der hohe Aufwand sowohl zeitlich als auch personell. Dieses Problem ist zurückzuführen auf verschiedene Ursachen:

1. Organisationsstruktur und Unternehmensgröße

Wie bereits in Gliederungspunkt 6.2.1 dargestellt, besteht eine wesentliche Ursache für den hohen Aufwand in der Organisationsstruktur der BASF Pflanzenschutzmittelsparte. Die Einzelbudgets werden durch mehrere Planungsschleifen zwischen den verschiedenen Hierarchieebenen aggregiert und konsolidiert. Dieser Ablauf, der mehrere Verhandlungen und Neuplanungen beinhaltet, ist ein wesentlicher Aufwandstreiber in diesem Prozess.

2. Hoher Detaillierungsgrad

Da die Organisationsstruktur in Verbindung mit der Bottom-up-Planung stets eine Rechtfertigung der Budgets zur übergeordneten Hierarchieebene erfordert, werden die Budgets sehr detailliert erstellt, um mögliche Budgeterhöhungen pro aktiv zu rechtfertigen. Des Weiteren werden teilweise die Umsätze der Produkte bis auf Artekelebene geplant, was wiederum zu erhöhter Detaillierung führt. Diese Planung ist aber für die Produktionsplanung nötig, sodass eine Verringerung der Detaillierung für Umsatzbudgets nicht möglich ist. Auch kann durch ein übertriebenes Sicherheits- und Kontrolldenken der operativen Einheiten versucht werden, sich gegen jegliche Entwicklung abzusichern, um bei der Budgetsitzung/-Verhandlung alles begründen zu können.

3. Zeitpunkt der Planung und Budgeterstellung

Aufgrund der Beteiligung mehrerer Hierarchieebenen (siehe Abbildungen 12 und 13) verschiebt sich der Budgeterstellungsprozess zeitlich betrachtet sehr weit nach hinten. Um die Fristen der übergeordneten Einheiten zu erfüllen, muss die Deutschlandorganisation bereits im März mit der Planung beginnen. Zu diesem Zeitpunkt sind aber noch nicht einmal die Zahlen bzw. Ergebnisse des laufenden Geschäftsjahres bekannt. Dies erschwert den Planungsprozess und erhöht den Aufwand wesentlich.

4. Komplexität des Prozesses

Die Komplexität des Budgetierungsprozesses ist ein weiterer Aufwandstreiber. Es sind eine Vielzahl von Abteilungen, Personen und Hierarchieebenen im Budgeterstellungsprozess beteiligt. Durch die Nutzung verschiedener IT-Systeme wird die Komplexität zusätzlich gesteigert.

5. Falsche Denkweise der Mitarbeiter

Im Rahmen einer persönlichen Befragung der beteiligten Mitarbeiter wurde festgestellt, dass in den Fachabteilungen teilweise mangelnde betriebswirtschaftliche Kenntnisse vorhanden sind. Dies äußert sich im Budgetprozess durch das „De-

zemberfieber“, d.h. wenn für das laufende Geschäftsjahr budgetierte finanzielle Mittel im Dezember noch nicht aufgebraucht sind bzw. das aktuelle Kostenbudget noch nicht vollständig ausgeschöpft wurde, dann neigen einige Abteilungen dazu diese noch ungenutzten Mittel in nicht geplante Maßnahmen zu investieren, in der Angst wenn sie dies nicht tun, dass ihr Budget im kommenden Jahr gekürzt wird. Denn die Basis für das Budget des Folgejahres sind die Ist-Kosten des Vorjahres, sowie der Forecast des aktuellen Jahres. Eine weitere Folge dieses Problems ist die Einplanung von Kostenpuffer, welche für die Controllingabteilung schwer zu identifizieren sind.

6. Problem der Datenermittlung

Die alternativen Ansätze zur Budgetierung fordern die Nutzung von relativen marktorientierten Kennzahlen und Zielen. Die Ermittlung dieser Daten mittels Benchmark stellt sich in der Praxis als sehr schwierig dar. Die Pflanzenschutzmittelsparte versucht dies umzusetzen, doch in einem Panel der Marktforschung werden nur 6.000 von ca. 300.000 Landwirten befragt, welches einen Großteil der Flächen abdeckt, aber dennoch zu Ungenauigkeiten der Ergebnisse führt.

7. Produktpalette

Die Produkte sind eingeteilt nach Kulturen (Pflanzen) und anschließend erfolgt eine Einteilung nach Fungiziden, Herbiziden, Insektiziden, Saatgutbeizen und Schädlingsbekämpfungsmitteln. Dieser Sachverhalt führt zu einer sehr großen Produktpalette, in der jedes einzelne Produkt in einem 10-Year-Forecast geplant wird. Dabei werden beispielsweise ausgehend von der zu erwartenden Anbaufläche für Raps und der Nutzung von Herbiziden die Marktvolumen prognostiziert. Weiterhin werden in dem 10-Year-Forecast die eigene Absatzmenge, die Preise und die Aufwandsmenge pro Flächeneinheit prognostiziert. Anhand dieser Menge, an zu prognostizierenden Kennzahlen, multipliziert mit den Produkten wird offensichtlich, dass der Aufwand für die Erstellung der Umsatzbudgets trotz hoher Unsicherheiten sehr hoch ist. Nach Ansicht der Großteil der Produktmanager ist aber nur eine kurzfristige Planung (ca. 3 Jahre) sinnvoll, da eine Unsicherheit bezüglich zukünftigen politischen, ökonomischen, sozialen oder technischen Entscheidungen besteht.

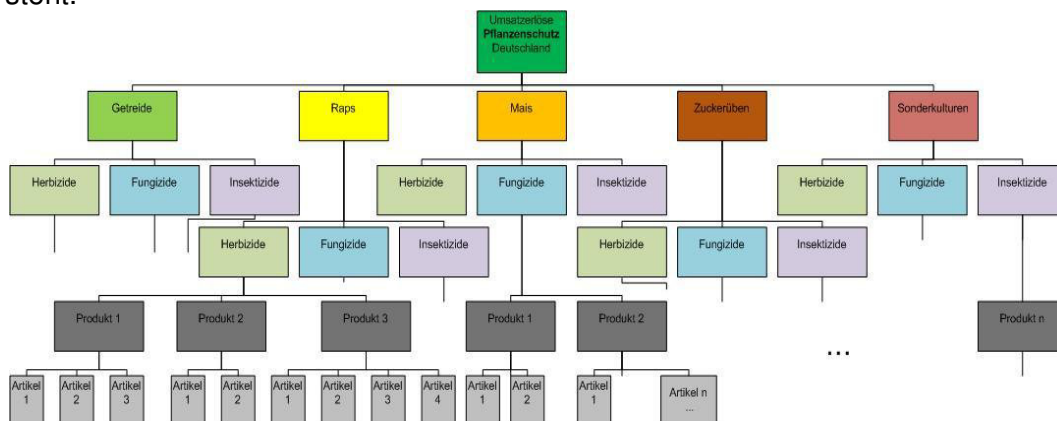


Abbildung 16: Aufbau Produktpalette der Pflanzenschutzmittelsparte

8. Nutzung verschiedener Planungssystem und IT-Tools

Die Nutzung verschiedener IT-Systeme ist ein weiterer Aufwandstreiber. Im Laufe des Budgetprozesses werden bis zu fünf verschiedene Systeme genutzt. Teilweise sind die Daten und Informationen der verschiedenen Systeme nicht kompatibel zueinander, sodass ein zusätzlicher Aufwand durch den Abgleich der Daten und die Transformation der Daten in relevante Informationen entsteht.

9. Dynamische Umwelt

Da das Geschäft mit Pflanzenschutzmitteln sehr stark wetterabhängig ist, bedeutet dies, dass mit einer sehr großen Unsicherheit geplant werden muss. Des Weiteren kann nicht beurteilt werden, wie sich die Konkurrenz verhält und ob z.B. mögliche Konkurrenzbestände ausverkauft werden, was wiederum zu einer höheren Nachfrage für die BASF-Produkte führen kann.

10. Planung nach Gegenstromverfahren

Da die Budgetplanung vorwiegend mit einer Bottom-up-Planung beginnt und in einem Gegenstromverfahren endet, steigt der Aufwand durch mehrere Planungsschleifen und Verhandlungsrunden.

11. Produktion von unterschiedlichen Ergebnissen und Kennzahlen

Die verschiedenen Abteilungen produzieren im Budgetierungsprozess unterschiedliche Ergebnisse bzw. Kennzahlen mit unterschiedlichen Einheiten. Diese Ergebnisse sind aber für die nachfolgenden Abteilungen in der vorliegenden Form bzw. Maßeinheit nicht von Bedeutung, sodass diese Daten in brauchbare Informationen „umgewandelt“ werden müssen. Beispielsweise ist das Ziel des Marketings den Marktanteil pro Produkt zu ermitteln, während das Ziel des Controllings ist, die Umsätze pro Artikel zu erhalten. Die Supply Chain wiederum benötigt die Umsatzplanung auf Artekelebene nach Monate. Der Vertrieb benötigt die Ziele und Umsätze pro Vertriebsmitarbeiter. Die Transformation der Informationen und Daten führt zu einem zusätzlichen Aufwand.

6.2.6 Auswertung der Umfrage zum Budgetierungsprozess

Im Rahmen einer Onlineumfrage wurden 61 Mitarbeiter der APE/D befragt. 34 der befragten Mitarbeiter sind bei der Erstellung der Budgets beteiligt. 15 Personen bearbeiten Umsatzbudgets, während 32 Personen an der Erstellung der Kostenbudgets beteiligt sind.

Der mittels Onlineumfrage ermittelte gesamte Arbeitsaufwand für die Erstellung der Budgets der APE/D beträgt ca. 3.220 Stunden. Dies entspricht ca. 1,5 Mitarbeiterjahre. Abbildung 17 stellt die Aufteilung des Zeitaufwandes nach den jeweiligen Budgetaufgaben dar:

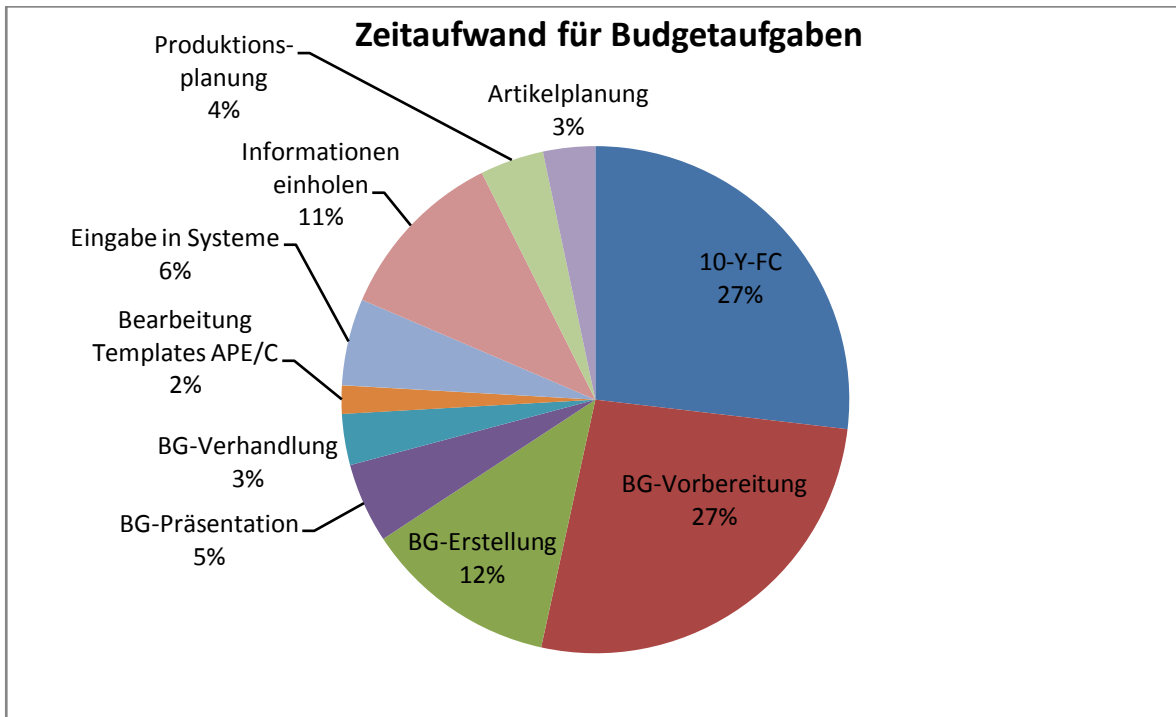


Abbildung 17: Aufteilung des Zeitaufwandes für Budgetaufgaben

Zu den wesentlichsten Aufwandstreibern gehören der 10-Year-Forecast mit einem Aufwand von 865 Stunden, die Budgetvorbereitung mit 856 Stunden, die Budgeterstellung mit 397 Stunden und das Einholen von Informationen mit 360 Stunden. Das Potenzial für eine Senkung des Arbeits- und Zeitaufwandes ist bei diesen Budgetaufgaben am höchsten.

Dreiviertel der an der Budgeterstellung beteiligten Personen sind der Meinung, dass die endgültigen Budgethöhen fair sind, während die Mehrheit der Befragten mit dem Zeitpunkt der Budgeterstellung unzufrieden ist.

57 % des Gesamtaufwandes wird durch die Marketingabteilung der APE/D verursacht, während die Controllingabteilung nur 19 % des Aufwandes beansprucht. Grund dafür ist der hohe Aufwand der Produktmanager (Marketing) für die Erstellung des 10-Year-Forecast.

6.3 Soll-Situation

Unterstellt man, dass die alternativen Konzepte der Budgetierung – Better Budgeting, Advanced Budgeting oder Beyond Budgeting – die optimale Lösung für einen besseren Budgetierungsprozess darstellen, dann würden im Folgenden deren Prinzipien als Soll-Situation dargestellt. Allerdings gibt es kein Budgetierungskonzept, welches in seiner Grundform optimal für jedes Unternehmen ist. Die alternativen Budgetierungskonzepte müssen an das jeweilige Unternehmen bzw. an die jeweilige Einheit angepasst werden. Die Pflanzenschutzmittelsparte der BASF nutzt bereits einen Großteil der Prinzipien der

alternativen Konzepte, allerdings auf Kosten eines hohen zeitlichen und personellen Aufwandes. Zu den genutzten Prinzipien zählen beispielsweise die Nutzung von relativen marktorientierten Zielen, Partizipation der Budgetverantwortlichen, Strategieorientierung, teilrollierender Forecast oder Budgets mit Zielcharakter.

Weiterhin verwendet die APE/D einige vom Better- und Advanced Budgeting vorgeschlagen Instrument: Zero Based Budgeting, Balanced Scorecard, Benchmarking, CRM oder das Activity-based Management. So dass festzustellen ist, dass die APE/D bereits das Better Budgeting und/oder das Advanced Budgeting nutzt.

Die Soll-Situation soll auf Grundlage der in Gliederungspunkt 6.2.6 aufgelisteten Probleme erläutert werden.

6.3.1 Probleme der Budgetierung und deren Lösungsalternativen

Einige Probleme lassen sich aufgrund der Umwelt und der Unternehmenssituation nicht ändern, daher werden im Folgenden nur die Soll-Situationen der Probleme erläutert, bei denen eine Möglichkeit besteht, diese zu lösen bzw. zu optimieren.

6.3.1.1 Organisationsstruktur

Die BASF ist eine große Kapitalgesellschaft. Deshalb ist auch die Unternehmens- bzw. Organisationsstruktur sehr komplex. Eine kurzfristige Änderung dieser Organisation ist deshalb nur sehr schwer durchsetzbar. Dennoch besteht die Möglichkeit, die Struktur zu vereinfachen und eventuell die Aufgaben umzuverteilen, um die Effizienz und Effektivität des Budgetierungsprozesses zu optimieren. Eine Lösungsalternative ist die Verlagerung der 10-Jahres-Prognose (10-Year-Forecast) von der Deutschlandorganisation bzw. von allen Ländereinheiten zur regionalen Einheit (Europa) oder zur globalen Einheit. Die Informationen dieser Prognose dienen fast ausschließlich der globalen Einheit zur Strategieplanung. Deshalb sollte auch diese Einheit den 10-Year-Forecast erstellen, bearbeiten und pflegen, um sicherzustellen, dass die Informationen einheitlich unter den gleichen Annahmen erstellt werden. Aus den Prognoseinformationen sind nur die ersten drei Jahre für die APE/D von großer Relevanz, die weiteren Informationen (ab drei Jahre) sind fast ausschließlich für die globale Strategieeinheit von wesentlicher Bedeutung. Durch das Outsourcing des Forecast, kann sich die APE/D zudem mehr auf ihre Hauptfunktion konzentrieren – das operative Geschäft und den Vertrieb von PSM. Wenn der 10-Y-FC von der globalen Strategieeinheit erstellt bzw. gepflegt wird, dann ist sichergestellt, dass die Daten und Informationen aus dem 10-Y-FC unter einer homogenen Dateneingabe mit einheitlichen Annahmen erstellt werden, diese würde zu einer verbesserten Qualität der Prognosedaten führen. Des Weiteren können dann die 10-Y-FC Informationen die Grundlage für die Strategiebildung und die Top-Down-Umsatzbudgets/-ziele bilden.

6.3.1.2 Detaillierungsgrad

Wie bereits in 6.2.5 geschildert, ist der Detaillierungsgrad im bisherigen Budgetierungsprozess sehr hoch. Der Detaillierungsgrad sollte so gestaltet sein, dass er sowohl die nötigen Informationen für die nächst höhere Instanz zur Verfügung stellt, als auch, dass er ausreichend Informationen für die im operativen Geschäft tätigen Mitarbeiter liefert.

In Vorbereitung auf die Budgetsitzungen sollte sich im Vorhinein geeinigt werden, welche Informationen von den nächsthöheren Instanzen verlangt werden und nötig sind. Der Detaillierungsgrad kann am besten mit einer Planungstiefenmatrix für die Kostenbudgets und einer ABC-Analyse für die Umsatzbudgets vorgenommen werden.

Im Rahmen der Umsatzplanung kann durch eine ABC-Analyse die Planungstiefe bestimmt werden. A-Produkte sollten dabei detailliert, möglicherweise in Verbindung mit der Vertriebsmannschaft geplant werden, während man B-Produkte nur auf Produktebene nach Menge und Wert plant. C-Produkte sollten nur auf einem hohen aggregierten Niveau nach Wert geplant werden.¹⁶⁵ Allerdings ist eine genaue Mengenplanung der Artikel für das Supply Chain Management notwendig, um für die geplanten Umsätze die Artikelmen gen für das Folgejahr verfügbar zu haben.

Abbildung 18 zeigt ein mögliches Beispiel einer Planungstiefenmatrix für Kostenbudgets.

	Konzern				global		regional		lokal		Abteilung	Kostenstelle	SAP-Nr.	Fortschreibung (geringer Aufwand)	Zero-Based- Budgeting (hoher A.)	Kaizen-Budgeting (geringer Aufwand)
Personalkosten																
- Ist-Bestand											X		X			
- Soll abzgl. Ist-Bestand											X			X		
Veranstaltungen																
- Kunden-VA												X	X			
- Interne VA											X		X			
Werbung																
- Online											X		X			
- Print												X	X			X
- direkt Marketing												X		X		
Registrierung																
...											X			X		
IT																
...											X		X			

Abbildung 18: Möglichkeit einer Planungstiefenmatrix¹⁶⁶

¹⁶⁵ Vgl. Horváth & Partners 2004, S. 18.

¹⁶⁶ In Anlehnung an Horváth & Partners 2004, S. 18.

Des Weiteren kann die Detaillierung durch Top-down-Vorgaben verringert werden, da hierdurch das Sicherheitsdenken, in Verbindung mit einer hohen Detaillierung, der operativen Einheiten verhindert werden kann.

6.3.1.3 Zeitpunkt der Planung und Budgetierung

Der Zeitpunkt der Planung und Budgetierung ist wie bereits geschildert (siehe 6.2.1), in der APE/D sehr früh. Dieses Problem ist der Organisationsstruktur geschuldet. Möglicherweise lässt sich der gesamte Prozess durch einen höheren Anteil von Top-down-Vorgaben verschlanken, sodass ein späterer Zeitpunkt zur Budgeterstellung umgesetzt werden kann.

Durch einen späteren Zeitpunkt der Planung und Budgetierung besteht auch die Möglichkeit die Daten und Informationen der bisherigen Saison in die Planung mit einfließen zu lassen. Jede Instanz benötigt derzeit einen Vorlauf zur Zusammenstellung der Einzelbudgets zu den Gesamtbudgets, wodurch sich der Zeitpunkt der Planung für die Deutschlandorganisation im 1. Halbjahr ergibt. Durch die Nutzung einer einheitlichen Datenbasis und aufeinander abgestimmte Systeme, wenn möglich durch Nutzung einer Datenbank, und Nutzung von vorgefertigten Templates kann diese Vorlaufzeit verringert werden, wodurch sich auch der Zeitpunkt für die Budgeterstellung zeitlich nach hinten verschieben würde.

Es besteht weiterhin die Möglichkeit im ersten Halbjahr eine Grobplanung zu erstellen und einen Budgetvorschlag an das Top-Management weiterzuleiten. Das Top-Management gibt dann im Laufe des Jahres ein Feedback zum geplanten Budget und im 2. Halbjahr werden anschließend die finalen Budgets erstellt und verbindlich dem Top-Management vorgestellt. Dieses Vorgehen verringert auch unnötige Planungsschleifen im Budgetprozess. Nach der Feinplanung werden die finalen und verbindlichen Budgets der nächst höheren Hierarchieebene (APE/D – APE) weitergeben und von diesen dann aggregiert, konsolidiert und final genehmigt.

Abbildung 19 stellt den Zeitablauf der Ist-Situation im Vergleich zur Soll-Situation mit einer mehr top-down-orientierten Umsatzbudgetierung dar. Durch diese Umstellung werden aufwendige Planungsschleifen vermieden und die Budgeterstellung kann zu einem besseren Zeitpunkt stattfinden.

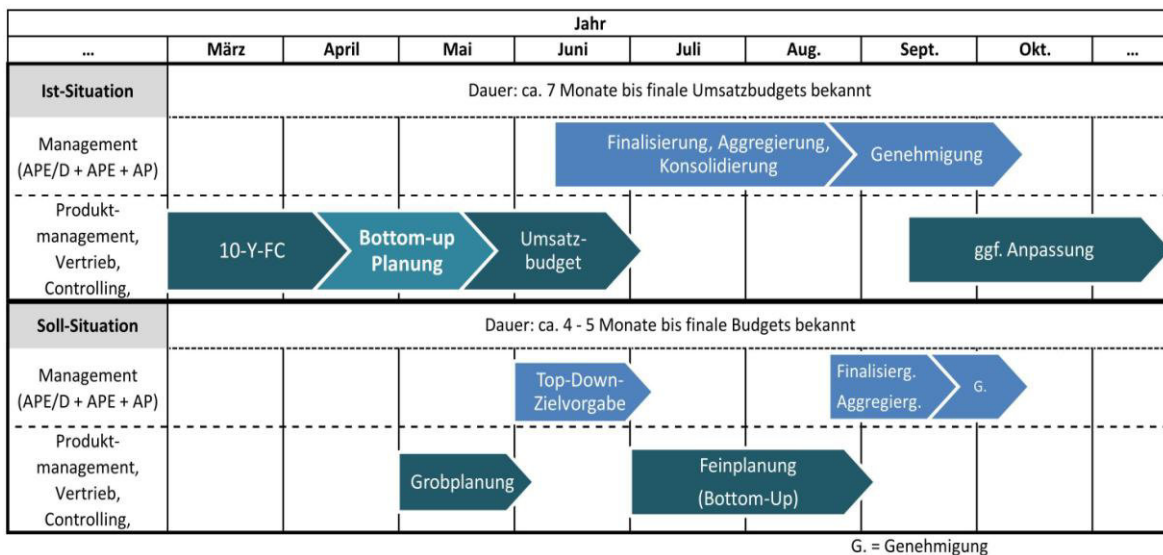


Abbildung 19: Vergleich der Alternativen zur Budgeterstellung

6.3.1.4 Denkweise der Mitarbeiter

Weiterhin sollte eine veränderte Denkweise der Mitarbeiter dazu beitragen, die Komplexität des Prozesses zu vereinfachen und somit auch den Aufwand zur Erstellung der Budgets verringern, um unnötige Planungsschleifen zu vermeiden.

Durch eine Präsentation der Ziele und Aufgaben im Budgetierungsprozess bevor die Planung der einzelnen Mitarbeiter beginnt, könnte das Problem der falschen Denkweise der Mitarbeiter minimieren. Die Mitarbeiter sollten in Ihre Budgetplanung so realistisch planen wie möglich, ohne Einplanung von Puffer.

Ein Budgetverfahrenshandbuch mit Richtlinien zur Budgeterstellung könnte den Mitarbeitern ebenfalls helfen ihr Budget einheitlich und unter den richtigen Voraussetzungen strukturierter zu planen. Die Richtlinie bzw. das Budgetierungshandbuch sollte besonders die zeitliche Abfolge des Planungs- und Budgetierungsprozesses für die einzelnen Einheiten bzw. Bereiche verbindlich festlegen und damit deren Tätigkeiten koordinieren und synchronisieren. Weiterhin kann im Vorhinein durch z.B. einer Richtlinie oder eines Budgetverfahrenshandbuches festgelegt werden, welche Informationen und welcher Detaillierungsgrad und welche Informationen gewünscht sind, um die Produktion von unnötigen Informationen und Details zu verhindern.

6.3.1.5 Nutzung verschiedener Planungssysteme und IT-Tools

Die Nutzung einer passenden Software ist ein entscheidender Erfolgsfaktor für eine optimierte Budgetierung und Planung. Durch die Einführung eines einheitlichen Systems mit einer Datenbank würden mehrere Eingaben in unterschiedliche Systeme vermieden. Weiterhin besteht dann die Möglichkeit der Mitarbeiter auf eine einheitliche Datenbasis zuzugreifen. In Betracht sollte auch die Einführung eines Business Intelligence Anwendungssystems, eines ERP-Systems oder OLAP-Werkzeuge bei der Planung zukünftiger Software-

lösung kommen. Eine BI-Lösung mit integrierter Tabellenkalkulationsfunktion könnte für die SAP-Quellsysteme (ERP & APO) als Datenlieferant dienen.

Zu den wichtigsten Bewertungskriterien zählen die Integrations-, Eingabe-, Prozess, Methoden- und Modellunterstützung, Analyseanforderungen sowie die Konfigurations- und Anpassungsflexibilität. Eine Nutzwertanalyse von *Rossegger & Tschandl* hat festgestellt, dass den größten Erfüllungsgrad in Bezug auf die genannten Kriterien spezifische Planungssysteme ausweisen und damit das größte Unterstützungspotential für eine optimale Budgetierung verspricht. Weitere wichtige Entscheidungskriterien sind Faktoren, wie Preis, Support und Marktstellung des IT-Anbieters.¹⁶⁷ Abschließend zu diesem Punkt lässt sich feststellen, dass ohne ausführliche Analyse der bestehenden IT und Darlegung des Anforderungsprofils kein Vorschlag für eine optimale IT-Unterstützungssoftware gegeben werden kann.

6.3.1.6 Planung nach dem Gegenstromverfahren

Dass das Gegenstromverfahren mit einer gewissen Zahl von Planungsschleifen verbunden ist, wurde bereits erläutert. Durch die Einführung von Top-down-Vorgaben werden diese verhindert und der Aufwand wird verringert.

Der vorwiegend bottom-up geleitete Budgetierungsprozess für die Umsatzbudgets sollte wie bereits in 6.3.1.3 durch Top-down-Vorgaben ergänzt werden. Das heißt, die Umsatzbudgets sollten grob nach dem Bottom-up-Prinzip geplant werden, um die operativen Einheiten und den Vertrieb mit einzubeziehen, dabei bleibt die Philosophie einer Bottom-Up Planung in der PSM-Sparte gewahrt. Nach dieser Grobplanung werden die unverbindlichen Budgetvorschläge an das Top-Management weitergeleitet. Nach dessen Prüfung erfolgen das Feedback und die Top-down-Vorgabe des Managements an die jeweiligen operativen Einheiten, welche dann in einer Feinplanung die Umsetzung der Top-down-Vorgaben planen. Sicherlich bleibt bei diesem Vorschlag das Gegenstromverfahren beibehalten, allerdings werden dadurch mehrere Planungsschleifen (über drei) vermieden. Dieser Vorschlag würde dennoch den Prozess, wie in Abbildung 19 ersichtlich, verschlanken.

6.3.1.7 Produktion von unterschiedlichen Daten und Ergebnissen

Schließlich besteht noch die Möglichkeit der Ausrichtung auf einheitliche Ergebnisse und Ziele im Planungsprozess. Wenn Abteilungen Informationen produzieren, dann sollten sie auch für andere Abteilungen nutzbar sein. Beispielsweise kann bereits das Produktmanagement im Rahmen der Umsatzbudgetierung die Mengen auf Artikelebene planen, damit

¹⁶⁷ Vgl. Rossegger/Tschandl 2013, S. 184 ff.

haben die nachfolgenden Abteilungen (Controlling, Supply Chain) keinen Transformationsaufwand mehr und gleichzeitig wird die Qualität der Informationen erhöht.

7 Zusammenfassung

Im ersten Teil der Arbeit wurden zuerst die Begrifflichkeiten und die klassische Budgetierung mit deren Ablauf, Aufgaben, Funktionen, Verfahren und Problemen erläutert. Dabei wurde festgestellt, dass die klassische Budgetierung eine Reihe von Nachteilen mit sich bringt.

Im weiteren Verlauf der Arbeit wurden die alternativen Konzepte zur klassischen Budgetierung erläutert. Dabei wurde festgestellt, dass Better Budgeting kein geschlossenes Konzept darstellt, sondern nur ein Sammelbecken von Verbesserungsvorschlägen. Des Weiteren sind die Ansätze des Advanced Budgeting und Moderne Budgetierung Weiterentwicklungen des Better Budgeting Konzepts. Sie sollten daher nicht als eigenständige Konzepte verstanden werden, sondern vielmehr als weiterentwickelte Konzepte des Better Budgeting. Dennoch können diese Konzepte zu Veränderungen bzw. Infragestellung der derzeitigen Prozesse anregen. Alle Konzepte bzw. Ansätze besitzen sowohl Vorteile, als auch Nachteile (siehe Anlage 1). Bei der Anwendung der Konzepte ist genau zu prüfen, welche Instrumente und Werkzeuge machen im Unternehmen Sinn, schließlich gibt es keinen optimalen Ansatz, der für jedes Unternehmen anwendbar und passend ist.

Der fünfte Abschnitt der Bachelorarbeit befasste sich mit der Budgetierung in der Praxis. Dabei wurden vor allem die statistischen Ergebnisse des WHU-Controllerpanels von 2010 betrachtet und ausgewertet. Dabei ist unter anderem festzustellen, dass nur ein sehr geringer Teil der Unternehmen das Konzept des Beyond Budgeting erfolgreich nutzt bzw. überhaupt implementiert hat, während das Better Budgeting mehrfach in der Praxis Anwendung findet. Dennoch sehen viele Unternehmen weiterhin Verbesserungsbedarf in ihrer operativen Planung und Budgetierung.

Der letzte wesentliche Gliederungspunkt der Arbeit befasste sich mit dem Budgetierungsprozess der APE/D in der BASF. In diesem Abschnitt wurde der derzeitige Budgetierungsprozess der APE/D analysiert und die Ergebnisse in der Ist-Situation dargestellt. Auf Grundlage der festgestellten Probleme und deren Ursachen wurden anschließend Maßnahmenvorschläge und der Handlungsbedarf in der Soll-Situation dargestellt. Festzuhalten ist dabei, dass der hohe Planungs- und Budgetierungsaufwand der APE/D im Wesentlichen der Organisationsstruktur, dem Detaillierungsgrad und das verwendete Gegenstromverfahren der Pflanzenschutzmittelsparte geschuldet ist. Dieser Aufwand umfasst jährlich über 3.200 Stunden, welches ca. 1,5 Mitarbeiterjahre entspricht. Als Handlungsbedarf wurden dafür die Implementierung von Top-down-Vorgaben im Budgetierungsprozess, das Outsourcing des 10-Year-Forecast an die strategischen Einheiten, die Verringerung der Detaillierung mittels einer Planungstiefenmatrix und die Produktion von einheitlichen Daten der verschiedenen Fachabteilungen im Laufe des Budgetierungsprozesses

vorgeschlagen. Bei der Prüfung zur Anwendung eines der alternativen Ansätze wurde festgestellt, dass die APE/D bereits Teile des Better Budgeting Konzeptes im derzeitigen Budgetierungsprozess verwendet, dennoch konnte bislang der hohe Aufwand nicht reduziert werden. Des Weiteren kann die BASF das Thema Beyond Budgeting in Betracht ziehen, eine eventuelle Einführung ist aber mit einem sehr hohen Implementierungsaufwand verbunden.

Index

Ableitungsrichtungen 6

Advanced Budgeting 23

Bewertung 26

Instrumente 25

Merkmale 23

Better Budgeting 19

Bewertung 23

Instrumente 21

Merkmale 20

Beyond Budgeting 26

Bewertung 30

Instrumente 28

Merkmale 27

Umsetzung 30

Bottom-up 7

Budget 3

Budgetaufstellung

Ablauf 13

Budgetierung 5

Aufgaben und Funktionen 9

Traditionell/Klassisch 9

Budgetierungssystem 5

Budgetierungstechniken

Problemorientiert 10

Verfahrensorientiert 11

Budgetierungsverfahren 9

Forecasts 37

Gegenstromverfahren 7

ICV-Konzept

Bewertung 36

Konzepte 26, 23, 19

Moderne Budgetierung 31

Planung 6

relativen Zielen 40

Top-down 6

Literatur

- [Becker, Leyk, Riemer 2013] Gleich, R./Gänßlen, S./Kappes, M./Kraus, U./Leyk, J./Tschandl, M. (Hrsg.): Moderne Instrumente der Planung und Budgetierung – Innovative Ansätze und Best Practice für die Unternehmenssteuerung, München: Haufe-Lexware, 2013.
- [Dambrowski 1986] Dambrowski, Jürgen: Budgetierungssysteme in der deutschen Unternehmenspraxis, Darmstadt: Toeche-Mittler, 1986.
- [Derfuß 2010] Littkemann, Jörn (Hrsg.): Unternehmensrechnung und Controlling Band 7 – Voraussetzungen und Wirkungen der Budgetierung – eine Meta-Analyse der verhaltenswissenschaftlichen Forschung, Norderstedt: Books on Demand, 2010.
- [Friedl 2003] Friedl, Birgit: Controlling, Stuttgart: Lucius & Lucius, 2003.
- [Gänßlen, Gleich, Schulze 2013] Gleich, R./Gänßlen, S./Kappes, M./Kraus, U./Leyk, J./Tschandl, M. (Hrsg.): Moderne Instrumente der Planung und Budgetierung – Innovative Ansätze und Best Practice für die Unternehmenssteuerung, München: Haufe-Lexware, 2013.
- [Gleich et al. 2013] Gleich, R./Gänßlen, S./Kappes, M./Kraus, U./Leyk, J./Tschandl, M. (Hrsg.): Moderne Instrumente der Planung und Budgetierung – Innovative Ansätze und Best Practice für die Unternehmenssteuerung, München: Haufe-Lexware, 2013.
- [Heiser 1964] Heiser, Herman C.: Budgetierung – Grundsätze und Praxis der betriebswirtschaftlichen Planung, Berlin: De Gruyter, 1964.
- [Hope/Fraser 1999] Hope, J. /Fraser, R.: Budgets: The hidden barriers to success in the information age, in: Management Accounting, CIMA Magazine 1999 March, S. 24 – 26.
- [Hope/Fraser 2003] Hope, J./ Fraser, R.: Beyond Budgeting – How Managers can break free from the Annual Performance Trap, Bosten, 2003.
- [Horváth 2006] Horváth, Peter: Controlling, München: Verlag Vahlen, 2006.

- [Horváth & Partners 2004] Horváth & Partners: Beyond Budgeting umsetzen – Erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2004.
- [Küpper 2005] Küpper, Hans-Ulrich: Controlling – Konzeption, Aufgaben, Instrumente, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2005.
- [Küpper 2008] Küpper, Hans-Ulrich: Controlling – Konzeption, Aufgaben, Instrumente, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2008.
- [Leyk/Müller 2006] Leyk, J./Müller, M.: Advanced Budgeting in der Praxis, Heft 4, Controller-Magazin 2006.
- [Pfläging 2003] Pfläging, Niels: Beyond Budgeting, Better Budgeting: Ohne feste Budgets zielorientiert führen und erfolgreich steuern, Freiburg: Rudolf Haufe Verlag, 2003.
- [Pfläging 2006] Pfläging, Niels: Führen mit flexiblen Zielen, Frankfurt a. M./ New York: Campus Verlag, 2006.
- [Plümecke 2006] Plümecke, Marvin: Konzepte der Budgetierung, Saarbrücken: VDM Verlag, 2006.
- [Rickards 2007] Rickards, Robert C.: Budgetplanung kompakt, München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag, 2007.
- [Rieg 2008] Rieg, Robert: Planung und Budgetierung – Was wirklich funktioniert, Wiesbaden: GWV Fachverlage GmbH, 2008.
- [Rieg 2013] Gleich, R./Gänßlen, S./Kappes, M./Kraus, U./Leyk, J./Tschandl, M. (Hrsg.): Moderne Instrumente der Planung und Budgetierung – Innovative Ansätze und Best Practice für die Unternehmenssteuerung, München: Haufe-Lexware, 2013.
- [Röösli/Bunce 2012] Röösli, F./Bunce P.: Gefährliche Doppelnatur von Budgets und ihre Überwindung, in: Zeitschrift für Controlling und Management, 2012, Heft 2, S. 23-27.

- [Rossegger/Tschandl 2013] Gleich, R./Gänßlen, S./Kappes, M./Kraus, U./Leyk, J./Tschandl, M. (Hrsg.): Moderne Instrumente der Planung und Budgetierung – Innovative Ansätze und Best Practice für die Unternehmenssteuerung, München: Haufe-Lexware, 2013.
- [Schmieder 2012] Schmieder, Matthias: Kosten der Jahresplanung und – budgetierung in Prozent vom Umsatz, in: Controller Magazin, 2012, Heft 1, S. 46-49.
- [Schäffer, Weber, Mahlendorf 2012] Schäffer, U./ Weber J./ Mahlendorf, M.: Budgetierungstrends und Investitionscontrolling – Eine Studie des WHU-Controllerpanels (2012), Vallendar.
- [Stelling 2005] Stelling, Johannes N.: Kostenmanagement und Controlling, München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag, 2005.
- [Stuhr/Ewert 2005] Stuhr, K.-P./Ewert, M.: Beyond Budgeting in der Praxis – eine Unternehmensumfrage. In: Controller Magazin (30. Jg.) H. 2/2005, S. 168 -170.
- [The Hackett Group 2003] The Hackett Group (Hrsg.): Quo Vadis, Budgeting?, Eschborn 2003.
- [The Hackett Group 2005] The Hackett Group (Hrsg.): Planning on the Move!, Eschborn 2005.
- [Weber, Rehring, Voußem 2010] Weber, J./ Rehring J./ Voußem, L.: Das 4. WHU-Controllerpanel 2010 – Neue Erkenntnisse aus Berichtswesen und Planung, Vallendar 2010.
- [Weber/Linder 2008] Weber, J./ Linder, S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgeting? – Eine Bewertung der Konzepte, Weinheim: WILEY-VCH Verlag 2008.

Internetquellen:

- [BASF Bericht 2012] Internet:
<http://bericht.basf.com/2012/de/serviceseiten/willkommen.html>,
eingesehen am 25.07.2013.
Intranet:
http://www.basf.com/group/corporate/de/function/conversions:/publishdownload/content/about-basf/facts-reports/reports/2012/BASF_Bericht_2012.pdf
- [BASF Intranet: Organizational Structure 2013] <http://crop-protection.basf.net/intra-jsr/AgriculturalProducts/de/function/conversions:/publish/upload/regional-business-units/europe/ape-orga-chart.pdf>, eingesehen am 18.07.2013
- [Braun 2013] <http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Finanzplanung/Unternehmensplanung.html>, eingesehen am 7.5.2013.
- [PriceWaterhouseCoopers 2006] PriceWaterhouseCoopers: SMART Planning & Forecasting - Performance Improvement für die Unternehmenssteuerung. Frankfurt a. M. 2006:
http://pwcplus.pwc.de/fileserver/EmbeddedItem/SMART%20Planning%202006.pdf?docId=e5fa2b4534e5458&componentName=publishDownload_hd, eingesehen am 23.07.2013.
- [ProFirma Professional] http://www.haufe.de/unternehmensfuehrung/profirma-professional/planung-mit-it-unterstuetzung-die-suche-nach-der-richtigen-loesung_idesk_PI11444_HI2167304.html, eingesehen am 03.09.2013.
- [www.controllingportal.de: Studie] <http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Budgetierung/Studie-Nur-21-der-weltweit-taetigen-Unternehmen-sind-mit-der-Anpassungsfahigkeit-ihrer-Budgetierungsprozesse-zufrieden.html>, eingesehen am 18.04.2013.
- [www.horvath-partners.com] <http://www.horvath-partners.com/Advanced-Budgeting.588.0.html>, eingesehen am 18.04.13.
- [www.xing.com, Gruppe: Beyond Budgeting] <https://www.xing.com/net/pri09917ax/beyondbudgeting/beyond-budgeting-der-beta-kodex-auf-den-punkt-gebracht-13479/warum-sich-beyond-budgeting-durchsetzen-und-die-gangige-betriebswirtschaftslehre-verdrangen-wird-4857841/>, Beitrag vom 12.07.2007

Anlagen

Teil 1 Vorteile und Nachteile der Budgetierungskonzepte.....	A-I
--	-----

Anlagen, Teil 1

<u>klassische/traditionelle Budgetierung</u>	
<u>Vorteile</u>	<u>Nachteile</u>
Klarheit über Ziele und Maßnahmen	fehlende Zielvorgaben aus strategischer Planung
Simulation möglicher Alternativen in regelmäßigen Abständen	mehrere aufwendige Planungsschleifen
Reduktion von Intransparenz	unnötige Verhandlungsspiele inkl. Periodenkosmetik statt Gesamtergebnisorientierung
Aufzeigen von Zusammenhängen sowie Abhängigkeiten	hoher Detaillierungsgrad
Schaffung der Basis für Delegation im Sinne von individuelle Zielvorgaben	unzureichendes Planungsmanagement
Möglichkeiten des Selbst-Controlling	Verhaltensprobleme
Transformation der Ziele in Maßnahmen und Budgets	Vernachlässigung immaterieller Werte
	Mangelnde Reaktion auf Marktdynamik; unflexibel
	Leistungskontrolle mit Sichtweise auf Vergangenheit statt Heute
	sehr komplex
	in BASF APE/D vorhanden

<u>Better Budgetierung</u>	
<u>Vorteile</u>	<u>Nachteile</u>
einfach Umsetzung des Konzeptes im Vgl. zu anderen	kein einheitliches Konzept
Aufwandsverringering	grundsätzlich kein neuer Ansatz
bessere Planungsgüte/-qualität	Geringer Nutzen, trotz Anwendung in Praxis, keine wirkliche Lösung der Probleme (klass. BG)
eingeschränkte Komplexität	keine Berücksichtigung von Verhaltensaspekten
flexibler als trad. Budgetierung	fehlende Gesamtvision hinsichtlich eines effizienten und effektiven Planungs- und Budgetierungssystems
Umsetzung auch ohne Top-Management möglich	nur begrenzte Flexibilität
<u>Advanced Budgetierung</u>	
<u>Vorteile</u>	<u>Nachteile</u>
Aufwandsreduzierung	grundsätzlich keine neuen Tools und Instrumente
Schrittweise Einführung möglich	verschiedene Nachteile der verschiedenen Prinzipien, Instrumente und Tools
Einsatz von verschiedenen Tools und Instrumenten möglich	Gründliche Analyse des Umfeldes der Organisationseinheit notwendig
Fokussierung auf Zukunft und Strategie	
Gesteigerte Akzeptanz für Planung und Budgetierung	
gleichmäßige Nutzung der Planungsressourcen	
Berücksichtigung nichtmonetärer Faktoren	
Vereinfachte hohe Kompatibilität mit dem Markt	
<u>Beyond Budgetierung</u>	
<u>Vorteile</u>	<u>Nachteile</u>
flexible Steuerung	Langsame und schwierige Umsetzung
Umgehung langwieriger Genehmigungsprozess, Zeitvorteil gegenüber Konkurrenz	Erfolg fraglich
Permanente Kostenreduzierung möglich (Wegfall von Budgetpuffer, Planungsaufwand, etc.)	keine generelle Anwendung auf alle Unternehmen möglich
Mehr Innovation möglich	verschiedene Nachteile der verschiedenen Prinzipien, Instrumente und Tools
Ethisches Berichtswesen	Akzeptanzproblem der Mitarbeiter
Freisetzung/Nutzung von Potentialen (Mitarbeiter, Tools, Systeme, etc.)	Setzt qualifizierte und verantwortungsvolle Mitarbeiter voraus
Weniger Planungsarbeit, damit Freisetzung von geschäftsbezogene Tätigkeiten	hohe Implementierungskosten

Selbstständigkeitserklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Quellen entnommen wurden, sind als solche kenntlich gemacht.

Diese Arbeit wurde in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt.

Limburgerhof, den 11.09.2013

Robert Zimmermann